

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu

TILINTARKASTAJAN AMMATTITAITO:
TUTKIMUSKIRJALLISUUDEN JA
AMMATTILEHTITEKSTIEN NÄKÖKULMA

Yrityksen laskentatoimi
Pro gradu –tutkielma
Toukokuu 2013
Ohjaaja: Lili Kihn

Jenni Kukkola

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Johtamiskorkeakoulu; yrityksen laskentatoimi
Tekijä:	KUKKOLA, JENNI
Tutkielman nimi:	Tilintarkastajan ammattitaito: Tutkimuskirjallisuuden ja ammattilehtitekstien näkökulma
Pro gradu –tutkielma:	69 sivua, 4 liitesivua
Aika:	Toukokuu 2013
Avainsanat:	tilintarkastaja, ammatti, ammattitaito

Tutkielmassa käsitellään tilintarkastajan ammattitaitoa. Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajan tulee suorittaa laissa määritellyt tehtävät ammattitaitoisesti. Lisäksi lain mukaan tilintarkastajan tulee kehittää ja ylläpitää ammattitaitoaan. Ammattitaito on tilintarkastustyön kannalta olennainen asia, sillä tilintarkastuksen laadun on todettu riippuvan tilintarkastajan ammattitaidosta.

Ammattitaidosta ja siihen liittyvistä osa-alueista on tehty kohtuullisen paljon tutkimusta. Tässä tutkielmassa aiempaa tutkimuskirjallisuutta on hyödynnetty kokoamalla niissä esitetyjä tuloksia yhteen. Aiemman kirjallisuuden synteesi muodostaa tämän tutkimuksen teoreettisen viitekehyksen. Aiempien tutkimusten pohjalta muodostettiin kolme tilintarkastajan ammattitaitoa määrittävää kategoriaa. Nämä luokat ovat tilintarkastajan koulutus, kokemus ja henkilökohtaiset ominaisuudet.

Tämän tutkimus toteutettiin tarkastelemalla ammattitaitoon liittyviä tilintarkastuksen alan ammattilehdessä julkaistuja lehtitekstejä. Pääpiirteittäin lehtiteksteistä löydettiin samoja ammattitaidon osa-alueita, kuin mitä tutkimuskirjallisuudessa on käsitelty. Lehtiteksteissä nousi esiin kuitenkin enemmän tilintarkastajien oma näkökulma kuin objektiiviseen tarkasteluun pyrkineissä tutkimuksissa. Lisäksi lehtiteksteissä käsiteltiin suhteellisen paljon tilintarkastajien ammattitutkintoihin liittyviä seikkoja.

Tutkimuksen pohjalta pystyttiin muodostamaan kokonaiskuva tilintarkastajan ammattitaidosta perustuen aiemmin tehtyihin tutkimuksiin sekä ammattilehtikirjoitteluun. Kokonaisuudessaan tämän tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että koulutus on tilintarkastajan ammattitaidon perusta. Se ei kuitenkaan yksinään riitä, vaan ammattitaito rakentuu hankitun kokemuksen myötä ajan kuluessa. Lisäksi tilintarkastajan ammattitaitoon kuuluvat olennaisesti esimerkiksi hyvät kommunikointi- ja ihmissuhdetaidot.

SISÄLLYS

1 JOHDANTO	1
1.1 AIHEENVALINNAN TAUSTAA.....	1
1.2 TAVOITE JA RAJAUKSET	3
1.3 TUTKIMUSMETODIT	5
1.4 TUTKIELMAN RAKENNE	5
2 TILINTARKASTAJAN AMMATTITAITO	7
2.1 AMMATTI JA AMMATTITAITO KÄSITTEINÄ	7
2.2 LAIN NÄKÖKULMA	11
2.3 OSA-ALUEET	13
2.3.1 <i>Koulutus</i>	14
2.3.2 <i>Kokemus</i>	17
2.3.3 <i>Henkilökohtaiset ominaisuudet</i>	24
2.4 YHTEENVETO TEOREETTISESTA VIITEKEHYKSESTÄ	28
3 AMMATTILEHTITEKSTIT	32
3.1 TILINTARKASTUS-LEHTI AINEISTONA	32
3.2 AINEISTON KERUU JA ANALYYSI	33
3.2.1 <i>Koulutus</i>	34
3.2.2 <i>Kokemus</i>	41
3.2.3 <i>Henkilökohtaiset ominaisuudet</i>	44
3.2.4 <i>Muut havainnot</i>	48
4 TUTKIMUKSEN KESKEISIMMÄT TULOKSET	51
4.1 AMMATTITAITO AMMATTILEHTIKIRJOITTELUN NÄKÖKULMASTA	51
4.2 TUTKIMUSKIRJALLISUUDEN TULOSTEN SUHDE AMMATTILEHTITEKSTEIHIN.....	55
5 LOPUKSI	58
5.1 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	58
5.2 TUTKIMUKSEN LUOTETTAVUUS	60
LÄHTEET	62
LIITE 1: TUTKIMUSAINEISTONA KÄYTETYT ARTIKKELIT	70

1 JOHDANTO

1.1 Aiheenvalinnan taustaa

Tämä tutkielman aiheena on tilintarkastajan ammattitaito. Tutkielma on osa Tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelman opintoja, mikä on yksi syy tilintarkastusaiheen valinnalle. Toisen lähtökohtana aiheenvalinnalle on ollut tilintarkastuslaissa asetettu vaatimus, että tilintarkastajan tulee hoitaa tehtävänsä ammattitaitoisesti (TilintL 459/2007, 20§). Tästä vaatimuksesta heräsi kiinnostus aihetta kohtaan ja halu tutkia, mitä ammattitaitoon kuuluu ja millainen henkilö tilintarkastaja on ammatilliselta kannalta tarkasteltuna. Aihetta on tutkittu ulkomailla suhteellisen paljon, joten lähdemateriaalia on hyvin saatavilla.

Ammattitaidon tutkiminen on tärkeätä, koska tilintarkastuksen laatu on riippuvainen tilintarkastajien ammattitaidosta (ks. McKnight & Wright 2011, Green 2008). Lisäksi esimerkiksi tuoreen HTM-tilintarkastajat ry:n teettämän tutkimuksen mukaan tilintarkastajan ammattitaito on avaintekijä tilintarkastajan ja asiakkaan välisessä suhteessa (Tilintarkastuksen hyöty asiakkaan näkökulmasta, 2013).

Tilintarkastuksella tarkoitetaan yhteisön tai säätiön kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja hallinnon tarkastusta. Tarkastustyön suorittava henkilö, eli tilintarkastaja, antaa tarkastuksen lopuksi tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastustyöstä hyötyvät tarkastuskohteen eri sidosryhmät kuten esimerkiksi yhteisön omistajat, velkojat ja viranomaiset.¹ Tilintarkastuksella onkin hyvin keskeinen rooli taloudessa johtuen edellä mainituista sidosryhmävaatimuksista sekä toisaalta myös lain pakottavista säädöksistä, jotka määräävät tilintarkastuksen suorittamisesta. (Cossierat 2002, 3)

Historiallisesti tilintarkastus on ollut ainoastaan säännönmukaisuuden varmistamista, mutta nykypäivänä tilintarkastajien oletetaan pystyvän tuottamaan lisäarvoa asiakkaiden toimintoihin (Cossierat 2002, 4-11). Suomessa tilintarkastusta on harjoitettu ainakin

¹ Työ- ja elinkeinoministeriö: Tilintarkastus <<http://www.tem.fi/tilintarkastus>>

1600-luvulta lähtien, jolloin oli käytännössä havaittu tarve tilien sekä erityisten hallintotoimenpiteiden tarkastamiseen. Yksityisen sektorin lakisääteinen tilintarkastus alkoi kuitenkin vasta osakeyhtiölain säätämisestä vuonna 1895. Varsinainen tilintarkastuslaki saatiin laadittua huomattavasti myöhemmin. Ensimmäinen tilintarkastuslaki astui voimaan vuoden 1995 alussa. (Kosonen 2005, 36-37, 75)

Tilintarkastus päivätyönä mainostetaan tarjoavan haastavan ja palkitsevan uran dynaamisessa liiketoimintaympäristössä. Ura tarjoaa mahdollisuuden kehittää syvällinen ymmärrys ammatimaisista palveluista ja palvella tilinpäätösinformaation loppukäyttäjien suurta joukkoa. (Cossierat 2002, 3) Tilintarkastajilta itseltään vaaditaankin monia kykyjä ja taitoja tilintarkastusprosessin suorittamiseen. Pikaisen kirjallisuuden tarkastelun pohjalta saattaa helposti syntyä mielikuva tilintarkastajasta todellisena supermiehenä tai -naisena, joka hallitsee useiden eri alojen asiat. Todellisuus ei kuitenkaan ole sama kuin edellä esitelty mielikuva, ja oikeassa elämässä tilintarkastajat voivat onneksi työskennellä asiantuntijatiimeissä, jonka jokaisella jäsenellä on oma kokemuspohjansa ja erityisosaamisensa. (Power 1997, 78) Tutkimuksissa onkin selvitetty monia eri tekijöitä, joilla on merkitystä tilintarkastajan menestymisen ja työn hoitamisen kannalta. Osa ominaisuuksista on hankittavissa, jotkut tekijät ovat taas ennemminkin synnynnäisiä luonteenpiirteitä.

Tampereen yliopistossa opiskelijoille tarjotaan mahdollisuutta suorittaa maisteritason opintonsa Tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelmassa. Ohjelman tarkoituksena on antaa ohjelmasta valmistuneille valmiudet toimia talousjohtamisen, arvioinnin ja tilintarkastuksen asiantuntijatehtävissä. Ohjelman tavoitteena on myös tarjota opiskelijoille perusta myöhemmin suoritettavaa auktorisoidun tilintarkastajan tutkintoa varten. (T & A maisteriohjelman opinto-opas 2010-2012)

Vastavalmistunut laskentatoimen alan kauppatieteiden maisteri sinänsä tietääkin yrityksen taloudenhoidosta paljon ja on muodollisesti pätevä toimimaan tilintarkastajan ammatissa. On kuitenkin havaittu, että käytännössä hän voi olla täysi ummikko saadessaan ensimmäisen tilintarkastusalan työpaikkansa (Hall 1988, 73). Osasy käytännön osaamattomuudelle saattaa olla, että opiskelijat itsekin saattavat, varsinkin opintojensa alkuavaiheessa, helposti olettaa tilintarkastajan ammatin olevan vain teknistä osaamista ja numeroiden kanssa toimimista. Todellisuudessa tilintarkastaja tarvitsee kuitenkin paljon muitakin taitoja. Osaltaan hieman virheelliseen mielikuvaan

vaikuttanee myös opetustarjonta, joka saattaa painottaa liikaa teknistä osaamista. (Goby & Lewis 1999, 42-43)

Rekrytoijan näkökulmasta on hyödyllistä tunnistaa ja ymmärtää menestyvän tilintarkastajan piirteet ja ominaisuudet, jotta rekrytointi onnistuisi mahdollisimman hyvin. Lisäksi huomioitavaa on, että ainakin osaa ihmisten ominaisuuksista voi kehittää opettelemalla. Näin ollen tilintarkastusyhteisöt voivat keskittää henkilöstönsä koulutusta tietyille, ammattitaidon kannalta tärkeimmiksi havaituille, osa-alueille. (Abdolmohammadi, Searfoss & Shanteau 2004, 13; McKnight & Wright 2011, 192)

Tilintarkastusyhtiöissä voidaan hyödyntää tutkimuksissa havaittuja seikkoja myös esimerkiksi pyrkimällä valitsemaan henkilöiden työtehtävien sisältö parhaalla mahdollisella tavalla. On hyödyllistä valita kokeneemmat tilintarkastajat opettamaan ja opastamaan muita tilintarkastajia työhön liittyvissä asioissa (Ashton & Brown 1980, 275). Pienemmät tilintarkastustoimistot voivat hyötyä sijoittamalla tilintarkastajiaan työskentelemään muutamien tiettyjen toimialojen asiakkaiden parissa, kun tiedetään tällaisen edistävän tilintarkastajien ammattitaitoa (Moroney & Carey 2011, 15). Tilintarkastajia voisi myös järjestää tiimeiksi tai pareiksi, joissa on mukana sekä kokematon että kokenut tarkastaja, hoitamaan tiettyjä tehtäviä, kuten esimerkiksi tapaamisia asiakasyrityksen johdon kanssa (Bennett & Hatfield 2013, 47).

Lisäksi tämän tutkimuksen kannalta mielenkiintoista on eräässä tutkimuksessa havaittu seikka tilintarkastajien omasta ammatintuntemuksesta. Kyseisessä tutkimuksessa todettiin, että tilintarkastajat itse eivät yleisesti ottaen tiedä, millaisia ominaisuuksia työssä menestymiseen ja uralla etenemiseen tarvittaisiin (Tan 1999, 88). Tässä tutkielmassa nostetaan esiin ammatin kannalta tärkeiksi todettuja taitoja, tietoja sekä luonteenpiirteitä, jotka voivat mahdollisesti auttaa ammatissa toimivia sekä ammattiin pyrkiviä henkilöitä pärjäämään paremmin.

1.2 Tavoite ja rajaukset

Tässä työssä tutkitaan tilintarkastajan ammattitaitoa. Tavoitteena on muodostaa käsitys, mitä on tilintarkastajan ammattitaito ja millaisista osista se muodostuu. Ammattitaito toimii yläkäsitteenä, jonka alakäsitteitä ovat hyvän tilintarkastajan ominaisuudet ja

piirteet, kelpoisuudet, pätevyudet, kvalifikaatiot sekä osaaminen (Tenhunen 2002, 17-19, 32-36; Turner & Hodge 1970, 24-33; Willis & Dubin 1990, 3) . Hyvä ammattitaito tarkoittaa sitä, että tilintarkastaja menestyy työssään hyvin (Bédard & Chi 1993, 22). Tässä tutkielmassa ilmaisulla hyvä tilintarkastaja tarkoitetaan tilintarkastajaa, jolla on hyvä ammattitaito. Aihetta tarkastellaan suomalaisessa kontekstissä analysoimalla Tilintarkastus-lehdessä julkaistuja tekstejä.

Aihetta tutkitaan seuraavien kysymysten kautta:

- Millainen kuva tilintarkastajan ammattitaidosta syntyy ammattilehtikirjoittelusta?
- Vastaavatko ammattilehdissä julkaistujen kirjoitusten teemat aiemmissä tutkimuksissa havaittuja hyvän tilintarkastajan piirteitä?
 - Pyritäänkö lehtikirjoittelulla tukemaan ammattitaidon kehittymistä ja kehittämistä?

Lisäksi apukysymyksenä tutkielman teoriaosaa kirjoitettaessa on ollut:

- Mitä on tilintarkastajan ammattitaito aiempien tutkimusten mukaan?

Työn kontribuutio on aiemman kirjallisuuden synteessissä ja pyrkimyksessä tilintarkastajan ammattitaidon kokonaiskuvan luomiseen. Lisäksi muodostettua teoriakokonaisuutta verrataan ammattilehtikirjoittelun heijastamiin käytäntöihin.

Tutkimuksen empiirisessä osassa tavoitteena on ammattitaidon nykykuvan tarkastelu. Tämän vuoksi empiirinen aineisto on rajattu käsittämään viiden viimeisimmän kokonaisen kuluneen vuoden ajanjakso. Empiirinen aineisto sinänsä on vain harkinnanvaraisesti poimittu näyte, ei tilastollinen otos, joten siitä saatuja tuloksia ei ole tarkoitus eikä voidakaan yleistää (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 266, 273).

Tilintarkastajalla tarkoitetaan tässä tutkielmassa henkilöä, joka toimii tilintarkastajan ammatissa. Lisäksi tilintarkastajalla tarkoitetaan tässä yleisesti yksityisen sektorin puolella toimivia tilintarkastajia. Tämä on yrityksen laskentatoimen tutkimus, joten julkisen sektorin tilintarkastustoiminta rajataan tämän tutkimuksen ulkopuolelle.

1.3 Tutkimusmenetelmät

Tämä tutkimus on kvalitatiivinen eli laadullinen. Laadullisessa tutkimuksessa lähtökohtana on aineiston monitahoinen ja yksityiskohtainen tarkastelu, eikä siinä pyritä luomaan eikä testaamaan hypoteeseja. Tutkimuskohde on ainutlaatuinen ja aineiston tulkinta tapahtuu sen mukaisesti. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 160)

Teoriaohjaavan analyysin mukaisesti aiempi kirjallisuus yhdessä tutkimusmetodologian kanssa muodostaa tämän tutkimuksen teoreettisen viitekehyksen, joka ohjaa osin empiriirisen aineiston käsittelyä. Aineiston analyysin alkuvaiheessa edetään aineiston ehdoilla, mutta myöhemmässä vaiheessa tutkimuksen teoriaosa nousee ohjaamaan analyysia. Teorian merkitys nähdään ennen kaikkea uusien ajatusten aukovana. (Tuomi & Sarajärvi, 2009, 96-97, 117) Laadulliselle tutkimukselle tyypilliseen tapaan tutkimus toteutetaan joustavasti ja tutkimussuunnitelma voi muuttua olosuhteiden mukaisesti (Hirsjärvi ym. 2009, 160).

Tutkimusmenetelmänä on sisällönanalyysi, joka tässä tarkoittaa menetelmää, jolla dokumentteja analysoidaan objektiivisesti ja systemaattisesti. Sisällönanalyysissä etsitään tekstin merkityksiä. Analyysin tavoitteena on järjestää aineisto niin, että se voidaan esittää tiivistetyssä ja yleisessä muodossa. Tämän jälkeen tutkija pääsee tekemään tutkimuksen varsinaiset johtopäätökset. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 103) Alasuutarin (2011, 39-48; ks. myös Koskinen ym. 2005) jaottelun mukaisesti laadullisessa analyysissä on kaksi vaihetta: havaintojen pelkistäminen ja arvoituksen ratkaiseminen. Havaintojen pelkistäminen tarkoittaa tässä nimenomaan dokumenttiaineiston tarkastelua ja siitä tehtyjen havaintojen yhdistelemistä, kun taas arvoituksen ratkaiseminen tarkoittaa tutkimuskysymyksiin vastaamista, tutkimuksen johtopäätösten tekemistä. (Alasuutari 2011, 39-48)

1.4 Tutkimuksen rakenne

Tämä tutkimuksen ensimmäinen luku on toiminut johdatuksena aiheeseen sekä esitellyt tutkimuksen tavoitteet, rajaukset ja metodologian. Luku kaksi muodostaa tutkimuksen

teoreettisen osan. Siinä tarkastellaan ammattitaitoon liittyviä käsitteitä ja Suomen lain näkökulmaa tilintarkastajan ammattitaitoon sekä aiheeseen liittyvää aiempaa kirjallisuutta. Luvun tavoitteena on muodostaa tutkimuskirjallisuuteen pohjautuva kokonaiskäsitelmä tilintarkastajan ammattitaidosta.

Kolmas luku keskittyy empiirisen aineiston käsittelyyn ja analyysiin esitellen aineiston ja sen käsittelyn ja analysoinnin vaiheet. Neljännessä luvussa tulkitaan analysoitua aineistoa ja vastataan luvussa 1.2 esitettyihin tutkimuskysymyksiin. Aineiston analyysi ja varsinaisten johtopäätösten esittely on erotettu toisistaan eri lukuihin, koska laadullisessa tutkimuksessa on erityisen tärkeää käsitellä sekä aineiston kuvaus että tulkinta. Aineiston tulkinta, eli johtopäätösten tekeminen, on tutkimuksen tunnusmerkki. Lisäksi selkeästi esitetty tulkinta on helppo viestiä tutkielman lukijalle. (Koskinen ym. 2005, 229) Viimeisessä luvussa tarkastellaan tämän tutkimuksen merkitystä, pohditaan tulevaisuuden mahdollisuuksia ja tarkastellaan tämän tutkimuksen luotettavuutta. Tutkielman lopussa on lähdeluettelo sekä liitteenä erillinen lista empiirisen aineiston muodostavista lehtiartikkeleista.

2 TILINTARKASTAJAN AMMATTITAITO

2.1 Ammatti ja ammattitaito käsitteinä

Ammatti on tehtävä, johon kuuluu erityisen tietotaidon hallitseminen ja joka on yhteydessä koulutukseen ja opintoihin. Ammattimaisuus voidaan määritellä usein ammattinormien, asiakassuhteiden, muiden verkostosuhteiden sekä ammattitaitoa tukevien ja edistämään pyrkivien järjestöjäsenyyksien kautta. Ammattimaisuuden vastakohta on amatööriys. (Tenhunen 2002, 17-19) Ammatti on työhön liittyvä ryhmä, jolla on lähes kiistämätön auktoriteetti koskien ryhmän tuottamia palveluja (West 2003, 41). Ammatti (*profession*) on käsitteenä suppeampi kuin työ (*occupation*) (Turner & Hodge 1970; Johnson 1972).

Barber (1963) esittää neljä ydinominaisuutta, jotka määrittelevät ammatin: 1) Korkea yleisen ja systemaattisen tiedon määrä, 2) ensisijainen suuntautuminen yhteisön etuihin omien etujen sijaan, 3) eettisten ohjeiden mukainen korkea itsehillintä ja 4) työsaavutuksia symboloiva palkitsemisjärjestelmä (sekä rahallinen että ei-rahallinen) (Turner & Hodge 1970, 24-25). Greenwood (1957) puolestaan esittää viisi ammatin määrittelevää ominaisuutta: 1) systemaattinen teoriarunko, 2) auktoriteetti, 3) yhteisön rangaistus, 4) eettiset säännöt ja 5) kulttuuri. Näissä viidessä tekijässä on tarkkailtava kunkin ominaisuuden määrää, sillä kaikkia voi esiintyä vähäisemmissä määrin myös ei-ammattimaisissa yhteyksissä (*non-professionals*). (Cossierat 2002, 66) On kuitenkin huomioitava, että nämä ovat vain malleja ideaalitapauksesta. Käytännössä ammattikuntia tutkittaessa voidaan havaita kaikenlaisia eroavaisuuksia suhteessa malleihin. (Turner & Hodge 1970, 25)

Auktoriteetti tarkoittaa ammatin kannalta tarkasteltuna kahta asiaa. Ensinnäkin ammattilaisilla on yksinoikeus suorittaa tiettyjä tehtäviä. Lisäksi ammattilaisilla on oikeus määritellä edellä tarkoitettujen tehtävien luonne. Powerin (1994) mukaan esimerkiksi tilintarkastajilla on päätösvaltaa standardeihin, jotka ohjaavat heidän suorittamaansa tilintarkastusta. (West 2003, 31, 45)

Turner ja Hodge (1970, 26-33) esittävät neljä seikkaa, joita ammatteihin ja ammatillisuuteen keskittyvä sosiologian tutkimus pitää tärkeinä. Ensimmäinen tekijä on oleellisen teorian ja menetelmien määrä. Ammattikunnan perustana ovat abstraktit periaatteet, jotka on järjestetty jonkinlaiseksi teoriaksi ja jonka rinnalla toimintoja ohjaavat käytännön menetelmät. Toinen tekijä on monopolisuus, joka on aseman vahvistamista sekä ideologiselta että käytännöllisemmältä kannalta. Ideologisesti pyrkimys ammattikunnan monopoliaseman saavuttamiseen muodostaa ikään kuin ammattikunnan peruskirjan, joka toimii aseman julistuksena sekä toisaalta tunnustuksen pyyntönä ja pyrkimyksenä legitimaatioon. On kuitenkin huomattava, että todennäköisesti yksikään ammattiryhmä ei pysty koskaan saavuttamaan täydellistä monopoliasemaa. Kolmas asia on ulkoinen tunnustus, jota pidetään yleisesti varsin kriittisenä tekijänä ammatin ja ammatillisuuden määrittelyn kannalta. Tätä arvioitaessa tulisi periaatteessa huomioida kaikkien sidosryhmäläisten näkemykset, joskin Turner ja Hodge nostavat erityisesti esille sekä nykyiset että potentiaaliset asiakkaat. Neljäs ja viimeinen tekijä on järjestäytyneisyys. Tästä Turner ja Hodge antavat esimerkiksi Gooden (1957) määrittelemät ammatillisen yhteisön piirteet: 1) jäseniä sitova läheinen suhde, 2) jatkuva status, eli harvat lähtevät yhteisöstä, 3) jäsenten yhteiset arvot, 4) roolikuvat on sovittu ja ne ovat samat kaikille, 5) yhteisön töissä käytettävä yhteinen kieli, jota ulkopuolisten voi olla hankala ymmärtää täysin, 6) yhteisön valta yksittäisiin jäseniin, 7) yhteisön sosiaaliset rajat ovat melko selvät ja 8) uuden sukupolven tuottaminen harjoittelijoiden valinnan ja koulutusprosessin kautta. (Turner & Hodge 1970, 26-33) Vaikka järjestäytyminen ammattiyhdistyksen tai -järjestön myötä on ulkoisesti helpostikin havaittavissa oleva seikka, pelkkä yhdistyksen tai järjestön olemassaolo yksinään ei tarkoita suoraan, että kyse olisi ammattimaisuudesta (*professionalism*) (Johnson 1972, 54).

Ammattikunnan monopoliasemasta johtuen tilintarkastusalalle on suhteellisen korkeat pääsyvaatimukset. Korkeiden pääsyvaatimusten tarkoituksena on esimerkiksi säilyttää ammattikunta homogeenisena ja siten taata, että ammattikunta kokonaisuudessaan säilyy jatkossakin ennallaan samanlaisena järjestelmänä. Lisäksi alan korkeiden pääsyvaatimusten voidaan nähdä kertovan siitä, että ammattikunta pyrkii vakuuttamaan ulkopuoliset tilintarkastajien ammattitaitoisuudesta ja teknisestä erityisosaamisesta. (Kärkkäinen 1998, 47-48)

Ammattitaitoon liittyen voidaan myös käyttää käsitettä kvalifikaatio (*qualification*). Kvalifikaatiolla yleisesti tarkoitetaan yksilön valmiutta toimia jollakin tietyllä tavalla yhteiskunnassa. Ammatin kannalta tarkasteltuna kvalifikaatiot voidaan jakaa kahteen osaan. Ensimmäiseen osioon luetaan ne kvalifikaatiot, jotka ovat säänneltyjä tai muutoin pakosti vaadittuja. Tällaisia ovat esimerkiksi lain tai muiden sääntöjen vaatimukset. Toiseen osaan kuuluvat ne kvalifikaatiot, joita työ tosiasiaassa vaatii, eli niin sanotut aidot kvalifikaatiot. (Tenhunen 2002, 32-34)

Ammattitaitoa voidaan lähestyä myös kompetenssien (*competence*) eli kelpoisuuksien kautta. Kompetenssistä tulee kvalifikaatio silloin, kun sitä hyödynnetään osana yksilön pätevyyttä, jota vaaditaan työssä menestymiseen. Pätevyys (*proficiency*) puolestaan tarkoittaa sosiaalista asemaa ja henkilön kykyä suoriutua tietyn ammatin työtehtävistä. (Tenhunen 2002, 34-36)

Willisin ja Dubinin (1990, 3) mukaan kompetenssi tarkoittaa kykyä toimia tehokkaasti tehtävissä, jotka ovat kyseisen ammatin kannalta tärkeitä. Käytännössä tämä näkyy henkilön toiminnassa ja suoriutumisessa. He jakavat kompetenssin kahteen osaan: pätevyysiin ja yleisiin piirteisiin. Pätevyudet ovat tunnusmerkillisiä tietylle ammatille tai tieteenalalle. Ne voidaan jakaa edelleen kolmeen eri luokkaan: 1) opinalalle ominainen tietopohja 2) ammatin kannalta tärkeät tekniset taidot ja 3) kyky ratkaista ammatissa tyypillisesti kohdattavia ongelmia. Yleiset piirteet puolestaan ovat sellaisia, jotka liittyvät henkilön kehityksen ja kompetenssin hallintaan. Tällaisia ovat esimerkiksi älylliset kyvyt, persoonallisuuden piirteet, motivaatio, asenteet ja arvot. (Willis & Dubin 1990, 3)

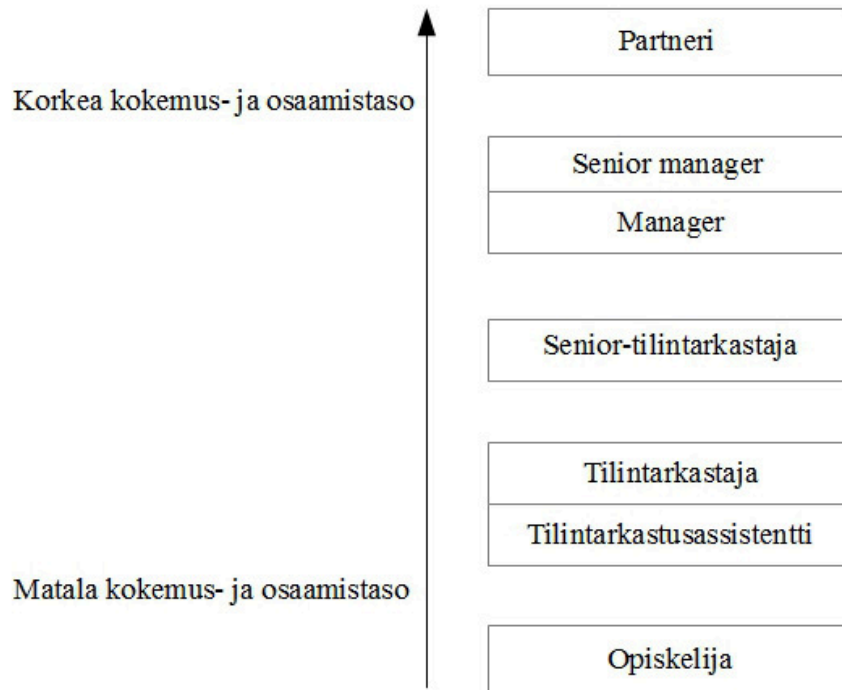
Nyky-yhteiskunnassa ammattilainen ei enää yleensä työskentele itsenäisesti, yksittäisenä yrittäjänä, vaan hän on palkattu työntekijä. Näin ollen ammattilainen kuuluu samanaikaisesti sekä yritykseen että ammattikuntaan, eli kahteen erilliseen instituutioon. Ammattikunta määrittelee tässä tilanteessa ennen kaikkea ammatillisten tehtävien suorittamisessa käytetyt standardit ja normit, kun taas organisaatio vastaa tavoitteiden asetannasta sekä kontrolloi tapoja, joilla tavoitteisiin voidaan pyrkiä. (Harries-Jenkins 1970, 53)

Laskentatoimen toimijoilla on olennainen valta-asema laskentatoimen alalla. He päättävät toimistaan, ja esimerkiksi tilintarkastajilla on valta antaa todistus oikeasta ja riittävästä kuvasta. Laskentatoimen alan ammattiyhdistykset vaikuttavat suuresti alaa

ohjaaviin säädöksiin ja standardeihin. Jos oikeudessa käsitellään tilintarkastajan työn suorittamista, arvioinnin lähtökohtana ovat ammattikunnan hyväksymät periaatteet. (West 2003, 13-63)

Bédardin (1989) määrittelyn mukaan tilintarkastajan ammattitaito tarkoittaa suuren tietovarannon että menettelytapojen hallitsemista. Toisaalta tätä määritelmää on kritisoitu, ja sen sijaan on todettu, että ammattitaito perustuu ennen kaikkea työsuorituksiin (Davis & Solomon 1989). Lisäksi on esitetty huomioita siitä, että käsitteenä ammattitaidon kuuluisi sisältää myös kykyjen kehittämisen ja kehittymisen mahdollisuus (Marchant 1990). Kaiken kaikkiaan ammattitaito ja alan asiantuntijuus ovat suhteellisia ja tilannesidonnaisia käsitteitä. (Bédard & Chi 1993, 21-22)

Ammattitaitoa voidaan luokitella osaamistason ja tietojen hallinnan mukaan. Esimerkiksi Patelin ja Groenin (1991) mukaan luokittelu tapahtuu asteikolla: noviisi (joka jakautuu vielä kahteen alaluokkaan: maallikko ja aloittelija) – keskitasoinen – ali-asiantuntija – asiantuntija. Gibbins (1988) esittää vastaavat kategoriat nimillä: naiivi – koulutettu / sivistynyt – kokenut / taitava – asiantuntija. (Bédard & Chi 1993, 22) Tässä tutkielmassa esiteltävässä aiemmassa kirjallisuudessa on käytetty monenlaisia luokitteluja, jotka ovat useimmiten perustuneet kussakin tutkimuksessa kohteena olleen tilintarkastusyhtiön hierarkiaan. Kuvio 1 esittää yhteenvedon yleisimmistä tilintarkastajan eri osaamistasoja kuvaavista ammattinimikkeistä.



Kuvio 1. Tilintarkastajan tehtävänimikkeiden hierarkia.

Yhteenvedona voidaan todeta, että ammatti ja ammattitaitoinen työ määritellään useimmiten kirjallisuudessa käyttäen viittä eri määritettä. Nämä attribuutit ovat: 1) käytännön perustuminen teoriaan ja esoteeriseen, eli suppealle ryhmälle tarkoitettuun, tietoon, 2) tarvittavan tiedon hallitseminen vaatii pitkän koulutuksen ja sosialisointia, 3) ammatinharjoittajia motivoi ihanne pyyteettömästä toiminnasta, ei materiaalin ja taloudellisen hyödyn tavoittelu, 4) rekrytoinnin, koulutuksen ja ammattiin hyväksymisen ja työhön liittyvien standardien huolellinen kontrollointi, sekä 5) ammattiryhmä on hyvin organisoitu ja sillä on kurinpidollista valtaa huolehtia eettisten ohjeiden noudattamisesta. (Leggatt 1970, 155-156)

2.2 Lain näkökulma

Laki tuo tilintarkastusammattikunnalle sen monopoliaseman, jota käsiteltiin yleisemmällä tasolla edellisessä kappaleessa. Laissa tilintarkastusammattikunnalle on

annettu yksinoikeus myydä tiettyä hyödykettä, jonka ammattikunta saa määrittellä itse. Käytännössä hyödyke määrittellään tilintarkastusnormien kautta. Ammattikunnalla on myös valta päättää tilintarkastajakunnan jäseniksi valittavat uudet henkilöt. Lisäksi tilintarkastusammattikunta ohjaa, valvoo ja rankaisee jäseniään. (Kärkkäinen 1998, 47)

Tilintarkastajan tulee tilintarkastuslain (459/2007) mukaan suorittaa laissa määritellyt tehtävänsä ammattitaitoisesti sekä lisäksi tilintarkastajan tulee ylläpitää ja kehittää ammattitaitoaan. Tilintarkastuslaissa ammattitaidon vaatimus on sijoitettu 20 §:ään, nimeltään ”Ammattieettiset periaatteet”. Niin ikään erilaisten kirjallisuudessa esiteltyjen luokittelujen mukaan ammattitaito on yksi tärkeä ammattietiikan osa-alue (Viitanen 2000). Horsmanheimo, Kaisanlahti ja Steiner (2007, 251) huomauttavat kuitenkin, että ammattitaito sinänsä on tässä tapauksessa hankala määriteltävä. Hallituksen esityksen mukaan ammattieettisten periaatteiden tarkka sisältö määrittyy useiden eri tekijöiden myötä. Tällaisia tekijöitä ovat oikeuskäytäntö, valvontaelinten kannanotot, huolellisten ammattihenkilöiden yleisesti noudattama käytäntö, komission antamat täytäntöönpanotoimenpiteet sekä kansainvälinen tilintarkastajien yhteistyöjärjestön (IFAC²) eettiset ohjeet. (HE 194/2006; Alakare, Koskinen, Reinikainen, Sedig & Simola 2008)

KHT-yhdistyksen eettiset säännöt perustuvat IFAC:n sääntöihin. KHT-yhdistyksen eettisissä säännöissä ammattitaidosta todetaan, että tilintarkastajan on pidettävä ammatilliset tietonsa ja osaamisensa vaadittavalla tasolla, jotta hän voi taata pystyvänsä tarjoamaan pätevää asiantuntijapalvelua. Lisäksi määrätään, että tilintarkastajan on pyrittävä välttämään ammattikunnan mainetta heikentävää toimintaa.³ Eettisten sääntöjen mukainen ammatillinen pätevyys voidaan jakaa ajallisesti kahteen osaan, sen saavuttamiseen ja sen ylläpitoon (Horsmanheimo ym. 2007, 135).

Tilintarkastuslain 30 § (459/2007) määrää, että hyväksyttävällä KHT-tilintarkastajalla⁴ tulee olla ylempi korkeakoulututkinto, joka sisältää tietyt määrät eri aineiden opintoja, sekä hyväksyttävä määrä käytännön työkokemusta. HTM-tilintarkastajan⁵ osalta vastaavanlaiset määräykset on kirjattu saman lain 31 §:ään. Ammattitaito on yksi tilintarkastajan hyväksymisedellytys (Horsmanheimo ym. 2007, 251). KHT-

² International Federation of Accountants

³ KHT-yhdistys: Eettiset säännöt. <<http://www.khtyhdistys.fi/toiminta/eettiset-saannot>>

⁴ Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja

⁵ Kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja

tilintarkastajan ammattinimikkeeseen liittyy HTM-ammattinimikettä enemmän vaatimuksia, esimerkiksi koskien vaadittavaa kokemusta (Tilintarkastus 1999; Tilintarkastuslaki 459/2007).

Lisäksi laissa säädetään tilintarkastajien ammattitaidon valvomisesta (TilintL 459/2007, 40 §). TILA⁶ on antanut lain nojalla tarkemmat ohjeet edellä mainitusta valvonnasta. Ohjeissa määritellään kolme vaihtoehtoa, joista vähintään yhden tulee täytyä, jotta tilintarkastajan ammattitaidon voidaan katsoa säilyneen:

- 1) KHT-/HTM-tilintarkastaja toimii ammattimaisesti tilintarkastajana KHT-/HTM-yhteisössä
- 2) Tilintarkastaja suorittaa kirjanpitolain mukaan kirjanpitovelvollisten yhteisöjen tai säätiöiden tarkastustehtäviä riittävästi
- 3) Tilintarkastaja toimii ammattimaisesti tehtävissä, jotka sisällöltään ja vaativuudeltaan ovat rinnastettavissa lakisääteisiin tilintarkastustehtäviin

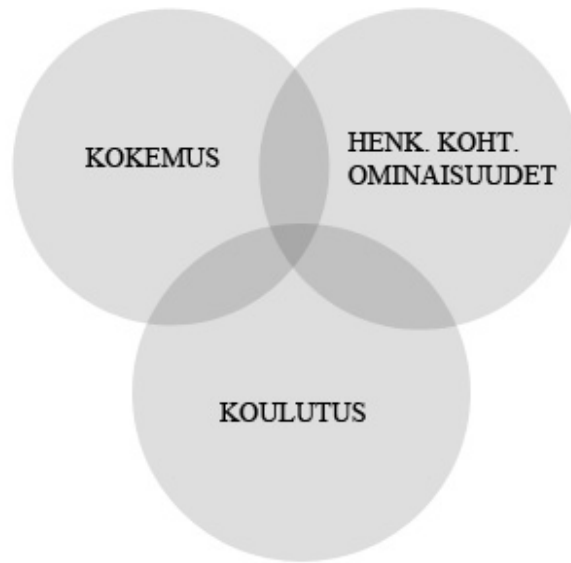
Näiden vaihtoehtoisten kriteerin täyttymistä arvioidaan tarkastelemalla kolmen viimeksi kuluneen vuoden ajanjaksoa. Lisäksi TILA:n mukaan KHT-/HTM-tilintarkastajan on osoitettava, että hän on ylläpitänyt ammattitaitoaan riittäväällä koulutuksella, joka arvioidaan tapauskohtaisesti.⁷

2.3 Osa-alueet

Tässä alaluvussa luodaan katsaus tilintarkastajan ammattitaitoa käsittelevään aiempaan kirjallisuuteen. Lähteet on ryhmitelty kolmeen osa-alueeseen, joiden kautta ammattitaitoa ja osaamista voidaan tarkastella. Osa-alueiden rajat eivät ole aivan tarkkoja, vaan kategoriat ovat osittain päällekkäisiä kuten kuvio 2 havainnollistaa.

⁶ Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta

⁷ Tilintarkastuslautakunta: TILAn ohje KHT- ja HTM-tilintarkastajien velvollisuudesta antaa tietoja valvontaa varten <www.tilintarkastuslautakunta.fi/ohje-tietojen-antamisesta>



Kuvio 2. Tilintarkastajan ammattitaidon osa-alueet.

2.3.1 Koulutus

Libbyn (1993) mallin mukaan tilintarkastajan ammattitaito ja suoriutuminen työssä perustuu tietoon ja kykyihin. Tiedon hankintaa puolestaan ohjaavat ennen kaikkea koulutus ja kokemus. Koulutus voi olla sekä muodollista että epämuodollisempaa ja se voi tapahtua niin korkeakoulussa kuin yrityksessäkin työnantajan tarjoamina erilaisina kursseina. (Bonner & Walker 1994, 158)

Koulutus toimii usein kynnyksenä tilintarkastajan ammatissa. Jos työnhakijalla on asianmukaiset opinnot ja tutkinto suoritettuna, hän on periaatteessa pätevä aloittamaan uransa tilintarkastusammattilaisena. Vastaavasti jos tutkintoa ei ole, kyseinen henkilö ei lähtökohtaisesti sovellu tilintarkastajan ammattiin. Tutkittaessa erään Big6-yhtiön⁸ tilintarkastajien käsityksiä ammattilaisuudesta esille nousivat kuitenkin varsin erilaiset seikat kuin ammattitutkinnon suorittaminen. Tästä on pääteltävissä, että henkilön ylitettyä kynnyksen, varsinainen ammattilaisuus ja ammattimaisuus muodostuu muista

⁸ Big6 tilintarkastusyhtiöihin kuuluivat Ernst & Young, Deloitte & Touche, Arthur Andersen, Coopers & Lybrand, Peat Marwick Mitchell (myöh. KPMG) ja Price Waterhouse. Myöhemmin siirryttiin käyttämään käsitettä Big5, kun Price Waterhouse ja Coopers & Lybrand yhdistyivät. Nykyään suurimmista tilintarkastusyriksistä puhutaan termillä Big4, johon kuuluvat Ernst & Young, Deloitte, PwC ja KPMG.

seikoista ja piirteistä. (Grey 1998) Näitä asioita käsitellään tarkemmin kahdessa seuraavassa luvussa.

Rekrytointitilanteessa hakijan arviointiin vaikuttavat tämän objektiiviset kvalifikaatiot, eli opinnoista saadut arvosanat ja tutkinnot. Hakija, jolla on korkeampi keskiarvo tai parempi koetulos, saa työpaikan todennäköisemmin, kuin hakija, jolla on huonommat koepisteet. On myös havaittu, että Big 4 –yhtiöt vaativat tietyn tasoisilta työntekijöiltään ja tälle tasolle ylennettäviltä henkilöiltä CPA-tutkinnon⁹. Lawn ja Yuenin tutkimuksessa havaittiin, että tilintarkastaja, joilla ei ollut CPA-tutkintoa, ei 99 % todennäköisyydellä saanut työpaikkatarjousta. Kokonaisuudessaan tutkinnon merkitys rekrytointipäätöksissä oli kuitenkin vähäinen verrattuna muihin tekijöihin. (Law & Yuen 2011)

Bonner ja Lewis (1990) lähestyvät tutkimuksessaan tilintarkastajien ammattitaitoa eritasoisten tietojen luokittelun kautta. Tiedon kolme luokkaa ovat alan yleistieto, erityistieto ja yleinen liiketoimintatietous. Näistä kolmesta alan yleistieto on sellaista, jonka tilintarkastaja hankkii koulutuksen ja tilintarkastustehtävistä saadun kokemuksen myötä. Alan yleistieto sisältää esimerkiksi laskentatoimen ja tilintarkastuksen perustiedot sekä lain ja standardien tuntemuksen. Lisäksi muodollinen koulutus ja opastus tarjoaa yleensä mahdollisuuden omaksua yleistä liiketoimintatietoutta. Yleisen liiketoimintatietouden hallinta tarkoittaa esimerkiksi johdon tarkoituksien ymmärtämistä erilaisissa sopimustilanteissa. Tätä tietoa on mahdollista hankkia myös perehtymällä itse asioihin, esimerkiksi lukemalla. Bonner ja Lewis havaitsivat tutkimuksessaan, että kohdejoukon kokeneimmat henkilöt, senior manager –tason tilintarkastajat, pärjäsivät keskimäärin senior-tason tarkastajia paremmin kaikilla osa-alueilla. Kuitenkin on huomattava, että erot laskentatoimen ja tilintarkastuksen yleistiedossa eivät olleet merkittäviä näiden kahden ryhmän välillä. Sekä senior-manager että senior –tasoiset henkilöt päihittivät opiskelijat yleistietoutta koskevalla alalla. (Bonner & Lewis 1990)

Bédard ja Chi (1993) esittävät myös luokittelun tilintarkastajalta vaadittavista erilaisista tiedoista. Näistä erityisesti yleinen tilintarkastusta koskeva tieto on sellaista, jonka tilintarkastaja hankkii opiskeluaikanaan yliopistossa. Yliopisto-opinnot tuottavat myös jonkin verran tilintarkastuksen toiminnallisia osa-alueita koskevaa tietoa (esimerkiksi

⁹ Certified public accountant

IT-tarkastus), laskentatoimen ongelmia koskevaa tietoa (esimerkiksi eläkkeet) sekä ongelmanratkaisussa tarvittavaa tietoa. Näitä kaikkia tietoja voidaan hankkia myös työn kautta saadun koulutuksen myötä. Lisäksi työnantajan tarjoama koulutus mahdollistaa erityisaloja koskevan tiedon hankkimisen. (Bédard & Chi 1993)

Hyvän tilintarkastajan ominaisuuksia tutkittaessa havaittiin tilintarkastajan teknisten taitojen olevan erittäin tärkeä attribuutti. Teknisillä taidoilla tarkoitetaan tässä sellaisia opeteltavia ja / tai koulutuksen kautta hankittuja taitoja kuten laskentatoimen ja verotuksen osaaminen sekä matematiikan hallitseminen. (Abdolmohammadi ym. 2004, 8) Tekniset taidot vastaavat käytännössä osin Bonnerin ja Lewisin (1990, 5) määritelmää alan yleistiedoista.

Tutkittaessa erilaisten yhteisöjen ja järjestöjen julkaisuja koskien hyvän tilintarkastajan ja / tai kirjanpitäjän ominaisuuksia havaittiin kaikkien tässä tutkimuksessa mukana olleiden kahdeksan julkaisun painottavan yleistä liiketoimintatietoutta sekä laskentatoimen osaamista (näiden lisäksi kommunikointi- ja ihmissuhdetaidot mainittiin kaikissa). Kaikki julkaisut katsoivat näiden olevan ominaisuuksia, joita vaaditaan osaavalta vastavalmistuneelta. Lisäksi kuudessa julkaisussa informaatioteknologia ja viidessä julkaisussa tietokonetaidot koettiin erittäin tärkeiksi kyvyiksi vastavalmistuneelle. (Palmer, Ziegenfuss & Pinsker 2004, 894-895)

Koulutuksella on myöhemmässäkin tutkimuksessa havaittu olevan vaikutusta toimialaerikoistumisen näkökulmasta. Virheiden havainnointikyky ja toisaalta ei-virheellisten poikkeaminen ymmärtäminen kohentuu, jos tilintarkastajalla on erikoisalan työkokemuksen lisäksi koulutuksen myötä hankittua syvällistä erityistietoa. Koulutusta (esimerkiksi työnantajan tarjoamaa) voidaan tässä kutsua epäsuoraksi kokemukseksi erikoisalasta. (Solomon, Shields & Whittington 1999) Syvällinen koulutus ja perehtyminen asioihion yhdessä erityisalan työkokemuksen kanssa edistää tilintarkastuksen tehokkuutta ja vaikuttavuutta (Green 2008, 254).

Yliopistokoulutusta on kritisoitu siitä, että se ei tarjoa tarpeeksi kommunikointitaitojen opetusta. Kuitenkin erityisesti suulliset kommunikointitaidot olisivat erittäin tärkeä osaamisalue vastavalmistuneelle ja tilintarkastusuraansa aloittelevalle henkilölle. Tilintarkastusyhteisöt voivat omalta osaltaan järjestää työntekijöilleen koulutusta erilaisista kommunikointitaidoista. Päävastuu tällaisesta opetuksesta kuuluisi kuitenkin

jo yliopistolle, sillä sen tehtävänä on valmistaa opiskelijat astumaan ammattiin. (Goby & Lewis 1999)

Tilintarkastajat kouluttautuvat myös työelämässä ollessaan, jolloin työnantaja tarjoaa usein tarvittavaa koulutusta. Työnantajana toimiva tilintarkastusyhteisö voi tarjota esimerkiksi laillisuusnäkökulmiin ja oikeudenkäyntiriskeihin liittyvää koulutusta, jolla pyritään ohjaamaan tilintarkastajien toimintaa toivottuun suuntaan. Käytännössä useita seuraavissa luvuissa esiteltäviä ominaisuuksia on mahdollista opetella sekä kehittää eteenpäin. (Asare, Cianci & Tsakumis 2009)

2.3.2 Kokemus

Tilintarkastustutkimuksessa on paljolti nojattu kahteen psykologian tutkimuksesta otettuun perusolettamaan. Ensinnäkin oletuksena on, että asiantuntemus määrittyy paljolti alan erityistiedon myötä. Toiseksi oletetaan, että asiantuntijatietoa voidaan hankkia useiden vuosien kokemuksen myötä. (Ashton 1991, 219-220) Kokemus voidaan määritellä tiedonhankinnaksi, johon pyritään tekemällä asioita ja mahdollisesti saamalla toimista palautetta (Bonner & Walker 1994, 160).

Tutkimuksissa on selvästi todettu tilintarkastajan kokemuksen kohentavan tämän suoriutumista työtehtävistä (Moroney & Carey 2011, 1). Tutkimusten perusteella on esimerkiksi voitu todeta, että enemmän tilintarkastuskokemuksen myötä näkemys ja konsensus tilintarkastuspäätöksistä kasvavat. Vastaavasti on havaittu, että kokeneemmat tilintarkastajat pystyvät paremmin kuvailemaan omaa päätöksentekoprosessiaan. Lisäksi kokeneemmat tilintarkastajat ovat hieman yksimielisempiä päätöksissään kuin vähemmän kokeneet tilintarkastajat. (Ashton & Brown 1980, 275) Tutkimuksessa on myös havaittu, että vähemmän kokeneet, hierarkian alemmalla tasolla työskentelevät tilintarkastajat ovat todennäköisempiä ryhtymään toimenpiteisiin, jotka heikentävät tilintarkastuksen laatua, kuin korkeammalla hierarkian tasolla työskentelevät tilintarkastajat (Gundry & Liyanarachchi 2007, 139).

Ashton (1991) on oman tutkimuksensa pohjalta sitä mieltä, että tilintarkastajan kokemusta tulisi tarkastella ennen kaikkea erilaisten tilintarkastustehtävien osana. Tietynlainen kokemus liittyy johonkin tietynlaiseen tietoon, eikä kokemusta tulisi

itsessään pitää kaikenkattavana käsitteenä. Kokemusta voidaan myös mitata eri tavoin. Vaihtoehtoja kokemuksen määrittelylle ovat esimerkiksi työkokemuksen ajallinen kesto, asema työyhteisössä ja tarkastettujen asiakkaiden määrä. (Ashton 1991, 234-238) Niin ikään Bonner ja Lewis (1990) huomauttavat eri tilintarkastustehtävien vaativan erityyppisiä tietoja ja kokemuksia. Näin ollen ei välttämättä pitäisi olettaa kaikkien samalla hierarkisella tasolla olevien tilintarkastajien omaavan samanlaista kokemuspohjaa. (Bonner & Lewis 1990, 1-3)

Frederick ja Libby (1986) toteavat, että kokeneempien ja aloittelevien tilintarkastajien tiedoissa on eroja, jotka vaikuttavat tilintarkastustyön suorittamiseen. Myöhemmin esimerkiksi Bonner ja Lewis (1990) tarkastelevat ammattitaitoa erilaisten tietojen hallitsemisen näkökulmasta. Tätä tietojen luokittelua esiteltiin jonkin verran jo tämän tutkielman edellisessä luvussa. Jokainen tilintarkastaja tarvitsee alan yleistietoa. Tämän tiedon saa koulutuksen sekä yleisistä tilintarkastustehtävistä hankitun työkokemuksen myötä. Lisäksi tilintarkastajalla voi olla erityistietoa, jonka hän on itse hankkinut omien erityiskokemustensa myötä, esimerkiksi erikoistumalla tiettyyn toimialaan. (Bonner & Lewis 1990) Bédard ja Chi (1993) listaavat tilintarkastajan tarvitsemana, kokemuksen myötä hankittavana, tietona myös puhtaan yleistiedon. Lisäksi heidän mukaansa käytännön tarkastuksen suorittamista (esimerkiksi it-tarkastus) ja tiettyjä laskentatoimen osa-alueita, kuten vuokria ja leasing-asioita, koskevaa sekä ongelmanratkaisussa vaadittavaa tietoa on mahdollista kartuttaa kokemuksen myötä. (Bédard & Chi 1993)

Bonnerin ja Lewisin (1990) tutkimuksessa vertailtiin senior manager ja senior –tasojen tilintarkastajien (ryhmät jaoteltu havaitun kokemustason mukaan) sekä opiskelijoiden tietämystä. Tuloksena havaittiin yleisellä tasolla, että senior manager –tason tilintarkastajat pärjäsivät senior-tason tarkastajia paremmin yleisen liiketoimintatietouden ja rahoitusinstrumenttejä koskevan tietouden osa-alueilla. Sen sijaan näiden kahden ryhmän välillä ei ollut merkittäviä eroja, kun kyse oli laskentatoimen ja tilintarkastuksen yleistiedoista, mistä on pääteltävissä, että pidempi työkokemus ei juurikaan vaikuta tähän osaamisalueeseen. Senior manager –tilintarkastajat pärjäsivät opiskelijoita paremmin kaikilla tiedon osa-alueilla. Sen sijaan senior-tilintarkastajat pärjäsivät selvästi opiskelijoita paremmin vain laskentatoimen ja tilintarkastuksen yleistiedon alueella. Yksittäisten tilintarkastajien suoriutumisessa eri osa-alueilla oli suuriakin eroja, ryhmästä riippumatta. (Bonner & Lewis 1990)

Tan ja Libby (1997) jatkoivat hyvän tilintarkastajan ominaisuuksien tutkimista. Heidän tutkimuksensa tulosten pohjalta voidaan päätellä eri tasoisten tilintarkastajien tietopohjassa havaittujen erojen johtuvan työtehtävistä ansaitusta kokemuksesta. Tämä päätelmä koskee erityisesti johtamiseen liittyvää hiljaista tietoa (*tacit managerial knowledge*), jossa havaittiin eroja henkilökunnan ja senior-tason tarkastajien välillä. Johtamiseen liittyvä hiljainen tieto voidaan jakaa kolmeen osa-alueeseen: 1) itsensä johtaminen, eli itsensä motivointi ja oman tuottavuuden maksimointi, 2) muiden johtaminen, mikä tarkoittaa alaisten johtamista sekä samantasoisten ja ylemmässä asemassa olevien henkilöiden kanssa kommunikointia ja 3) uran johtaminen, eli ymmärrys, mikä on tärkeätä onnistumisen kannalta, sekä esimiehen vakuuttaminen omista saavutuksista. Kaikki kolme osa-aluetta liittyvät vahvasti toisiinsa, ja siksi niitä voidaan tutkia yhtenä kokonaisuutena. (Tan & Libby 1997)

Kokemuksen myönteinen vaikutus on havaittu tutkittaessa kahden eri tilintarkastusyhtiön tilintarkastajia tehtäväkohtaisessa tietoa vaativissa tehtävissä. Kokemus voi auttaa tarvittavan tiedon omaksumisessa, kun kyse on analyttisesta tarkastuksesta. Kokemus auttaa valitsemaan ja painottamaan tekijöitä, joiden perusteella tilintarkastaja tekee johtopäätöksensä. (Bonner 1990)

Toisaalta kuitenkin tehtäväkohtaisessa osaamista tutkittaessa kokemuksella ei todettu olevan merkittävää vaikutusta tilintarkastajan menestymisessä, mikä kumosi tutkijoiden oletukset eräässä tutkimuksessa. Tämän tuloksen syynä voi olla tutkimuksen strukturoitu päätöksentekoaasetelma sekä varsin yksinkertainen tehtävä. Tutkijat esittävätkin lopuksi oletuksen siitä, että kokemuksen vaikutus nousisi esiin vapaamuotoisemman tehtävän yhteydessä. (Hamilton & Wright 1982) Myöhemmin vastaavassa tilanteessa vaativamman tehtävän suorittamisen yhteydessä kokemuksella onkin havaittu olevan positiivinen vaikutus tilintarkastajien yksimielisyyteen johtopäätöksistä (Messier 1983).

Kokemuksen tuomia eroja tilintarkastajien tiedoissa liittyen tilinpäätösvirheisiin on havaittu kokeellisessa tutkimuksessa. Tutkimuksessa huomattiin, että kokeneemmat tilintarkastajat pystyivät päättelemään useampia todennäköisiä virheitä, jotka selittävät tilinpäätöstarkastuksen löydökset. Tämä tarkoittaa sitä, että kokeneempi tilintarkastaja osaa löytää todennäköisimmin oikean syyn virheeseen kuin vähemmän kokenut tilintarkastaja. Lisäksi saman tutkimuksen tulosten pohjalta voitiin päätellä

kokeneempien tilintarkastajien pystyvän tekemään tarkoituksenmukaisia johtopäätöksiä vähemmän kokeneita tilintarkastajia nopeammin. (Libby & Frederick 1990)

Virheiden esiintymistiheyden arvioinnin on kuitenkin todettu olevan hankalaa tilintarkastajille, eikä kokeneiden ja aloittelevien tilintarkastajien välillä pystytty havaitsemaan selkeitä eroja tiedoissa tilinpäätösvirheiden yleisyydestä. Tämän on oletettu johtuvan siitä, että tilinpäätösvirheet ovat suhteellisen harvinaisia ja siksi on harvinaista, että tilintarkastajalla olisi suora kokemus virheestä. Tämä puolestaan tarkoittaa sitä, että yksittäinen tilintarkastaja ei työssään pääse kokemaan virheiden esiintymistä siinä suhteessa, kuin niitä esiintyy todellisuudessa koko populaatiossa. (Ashton 1991)

Toimialakokemusta tutkittaessa havaittiin tilintarkastajan kokemuksen edistävän hypoteesien luomista tilintarkastusprosessin suunnitteluvaiheessa. Tämän puolestaan uskotaan johtavan parempaan tehokkuuteen ja työn vaikuttavuuteen, mikä puolestaan kokonaisuudessaan johtaa parempaan päätöksentekoprosessiin. Samassa tutkimuksessa havaittiin kuitenkin, että toimialakokemuksella ei ollut merkitystä esimerkiksi yksittäisiä tilejä koskevan olennaisuuden arvioinnin tarkkuudessa. Tämän arveltiin johtuvan osin siitä, että kokeneiden tilintarkastajien mielissä virheitä koskeva tieto on lajiteltu ennen kaikkea tyypeittäin, ei tilikohtaisesti. Lisäksi syynä voi olla tilinpäätösvirheistä saatava vähäinen kokemus (ks. Ashton 1991). (Wright & Wright 1997)

Eräässä tutkimuksessa on havaittu viitteitä siitä, että kapean ja syvällisen toimialaerikoistumisen myötä virheiden havaitseminen ja poikkeamien ymmärtäminen paranee (Solomon ym. 1999, 206). Vastaavasti tutkittaessa analyyttisten toimenpiteiden suorittamista havaittiin syvällisen, kokemuksen ja koulutuksen myötä hankitun, erikoisosaamisen edistävän tehokkuutta. Kokeneet ja toimialaan erikoistuneet tilintarkastajat olivat tiettyjä analyyttisen tarkastuksen vaiheita suorittaessaan tehokkaampia ja tuloksellisempia kuin ei-erikoistuneet tilintarkastajat olivat samassa tehtävässä. Toimialaerikoistuneet tilintarkastajat esimerkiksi onnistuivat useammin löytämään oikean hypoteesin analyyttisen tarkastuksen aikana, ja lisäksi he olivat keskittyneempiä etsiessään informaatiota ja suorittivat kokonaisuudessaan vähemmän tarkastuskokeita. (Green 2008)

Tutkimuksessa, jossa vertailtiin eri toimialoille erikoistuneiden tilintarkastajien toimimista ja työn suorittamista kullekin tilintarkastajalle vieraalla toimialalla, havaittiin, että toimialaerikoistuminen selittää paljolti tilintarkastajien menestymistä työssään. Vastaavasti voitiin todeta tehtäväkokemuksen merkityksen olevan pienempi. Tiettyyn toimialaan erikoistuneet tilintarkastajat kohtaavat työssään monenlaisia tehtäviä. Näin ollen on oletettavissa, että erikoistuneet tilintarkastajat päihittävät samassa tehtävässä ei-erikoistuneet tilintarkastajat, vaikka erikoistuneilla tilintarkastajilla ei olisikaan aiempaa kokemusta kyseisestä tehtävätyypistä. (Moroney 2007)

Myöhemmässäkin tutkimuksessa toimialakokemuksella havaittiin olevan suurempi vaikutus, kun vertailtiin toimialankokemuksen ja tehtäväkokemuksen vaikutuksia tilintarkastajan menestymiseen työssä. Tämä on pääteltävissä siitä, että tutkimuksessa havaittiin ei-erikoistuneiden tilintarkastajien pärjäävän paremmin tilanteissa, joissa he kohtasivat vieraan tehtävän tutussa toimialaympäristössä, kuin tilanteissa, joissa he kohtasivat tutun tehtävän vieraassa ympäristössä. Ei-erikoistuneilla tilintarkastajilla tarkoitetaan tässä tilintarkastajia, joilla on vaihteleva määrä kokemusta eri asiakkaista eri aloilta. Tutkimuksessa havaittiin yhteys työssä menestymisen ja hankitun toimialakokemuksen välillä. Tämä suhde ei kuitenkaan ole suoraviivainen, vaan toimialakokemuksesta saatu hyöty kasvaa ensin nopeasti ja tasoittuu sitten. (Moroney & Carey 2011)

Kokemuksen merkitystä on lähestytty myös verolakien osaamisen kautta. Tutkimuksessa todettiin, että tilintarkastajan kokemuksen ja juridiikan tuntemisen välillä on merkittävä yhteys. Tutkimuksen tuloksista kokonaisuudessaan päädyttiin toteamaan, että ammattilaisten kokemuksen ja tietojen välillä on yhteys. (Moradi, Salehi & Khosropanah 2011)

Tehtäväkokemuksen määrän vaikutusta on tutkittu arvioimalla tilintarkastajien tekemiä johtopäätöksiä asiakkaan lainaportfoliosta. Tutkimuksessa oli mukana ei-kokeneita senior-tarkastajia, kokeneita manager-tarkastajia, edellisiä kokeneempia junior partner - tarkastajia sekä senior manager -tason tarkastajia. Tutkimuksessa havaittiin johtopäätösten tekemisen parantuvan enemmän kokemuksen myötä. Parantuneilla johtopäätöksillä tarkoitetaan tässä pienempää virheiden määrää, lisääntynyttä

täsmällisyyttä ja asianmukaisuutta sekä päätelmien yhdenmukaisuutta muiden samalla kokemustasolla olevien tarkastajien kanssa. (Wright 2001)

Tilintarkastajien tulisi osata arvioida tiedon lähteiden käytettävyyttä ja luotettavuutta. Tämä on erityisen tärkeää silloin, kun tilintarkastaja käyttää tarkastuskohteen johdon antamia tietoja päätöksenteossaan. Tutkimuksessa on havaittu kokeneempien tilintarkastajien luottavan vähemmän tarkastuskohteena olevan yhtiön johdon tuottamaan informaatioon silloin, kun johdolta saatu tieto on johdon intressien mukaista. Vastaavasti kokeneet tilintarkastajat luottivat johdon tarjoamaan informaatioon enemmän silloin, kun se oli johdon omien intressien vastaista. Sen sijaan havaittiin, että vähemmän kokeneet tilintarkastajat eivät välttämättä tehneet tällaista eroa lähteen luotettavuuden arvioinnissa. Tutkijat päättelivät tästä, että kokemuksen karttuessa tilintarkastaja oppii samalla myös tiedostamaan mahdollisesti kohtaamaansa suostuttelun.¹⁰ Kokemuksen myötä tilintarkastajille syntyy kyky torjua johdon suostutteluyrityksiä. (Kaplan, O'Donnel & Arel 2008)

Samankaltainen löydös tehtiin tutkimuksessa, jossa tarkasteltiin tilintarkastajan kokemuksen sekä erilaisten tavoitteiden vaikutusta tilintarkastajan päätökseen suositella vaihto-omaisuuden alaskirjausta. Tutkimuksessa tilintarkastajille annettiin sekä lakiin perustuvia että asiakassuhteisiin liittyviä tavoitteita. Tutkijat havaitsivat, että asiakassuhdetavoitteet vaikuttavat liiallisen voimakkaasti vähemmän kokeneisiin tilintarkastajiin, eivätkä vähemmän kokeneet tarkastajat välttämättä huomioi riittävästi laillisuuteen eikä standardien- ja ohjeidenmukaisuuteen liittyviä tavoitteita ja näkökantoja. Kokeneemmat tilintarkastajat huomioivat paremmin tilintarkastajiin kohdistuvat mahdolliset oikeudenkäyntiriskit. (Asare ym. 2009)

Tuoreessa kokemattomia tilintarkastajia tarkastelleessa tutkimuksessa päädyttiin myös tulokseen, jossa havaittiin asiakasyrityksen johdon vaikuttavan tilintarkastajien tekemiin päätöksiin. Tilintarkastusyhteisön henkilökuntana toimivat tarkastajat (*staff level auditors*) ovat usein suhteellisen kokemattomia ja nuoria verrattuna asiakasyrityksen johtoon. Kuitenkin nimenomaan nämä tilintarkastajat joutuvat useimmiten työssään olemaan tekemisissä ja kommunikoimaan asiakkaan kanssa. Tilintarkastajien kannalta tilanne voi olla epämukava ja jopa hieman pelottava. Tutkimuksessa havaittiin, että

¹⁰ Suostuttelun tiedostamisella tarkoitetaan tässä tilintarkastajan käsitystä siitä, miten, milloin ja miksi johto pyrkii vaikuttamaan tilintarkastajiin, sekä miten hänen itse tulisi vastata näihin suostutteluyrityksiin. (Anderson, Kadous & Koonce 2004)

tilintarkastajat pyysivät asiakasyrityksen controllerina toimineelta henkilöltä todennäköisemmin lisää tarkastusevidenssiä silloin, kun controller oli suunnilleen saman ikäinen ja samalla kokemustasolla kuin tarkastaja itse. Vastaavasti lisäevidenssiä controllerilta pyydettiin vähemmän silloin, kun controller oli tilintarkastajaa vanhempi ja kokeneempi. Tästä voitiin päätellä näiden tilintarkastajien pyrkivän välttämään mahdollisesti epämukavia kommunikointitilanteita asiakasyrityksen vanhemman, kokeneemman ja paremmin asioista perillä olevan johdon kanssa. Puutteellinen tai liian vähäinen evidenssin keruu ja tarkastustyön suorittaminen voi johtaa virheellisten johtopäätösten tekemiseen. Moni tilintarkastaja oli kuitenkin valmis käyttämään kommunikoinnissa ja evidenssinkeruussa sähköpostia, jolloin suoraa kontaktia kasvotusten asiakasyrityksen johdon kanssa ei synny. Sähköpostin käyttö puolestaan tuo kuitenkin aina mukanaan tulkintavirheiden mahdollisuuden. (Bennett & Hatfield 2013)

Asiakkaista saatu kokemus kasvattaa tilintarkastajan ammatillista skeptisyyttä, eli kykyä epäillä, kyseenalaistaa ja siten havaita mahdollisia petoksia. Tosin huomattavaa on, että periaatteessa kokemuksen myötä skeptisyyden määrä voisi myös vähentyä. Tilintarkastajan aiemmat negatiiviset kokemukset ja sitä myöten tietty odotus petosten esiintymisestä saavat tilintarkastajan pitämään asiakasta vähemmän luotettavana. Skeptisemmät tilintarkastajat kiinnittävät evidenssinhankinnassa enemmän huomiota mahdolliseen huijauksista kertovaan informaation kuin vähemmän skeptiset tilintarkastajat. Skeptisyys on osin myös henkilön persoonallisuuden piirre, joten aihetta tarkastellaan lisää kappaleessa 2.3.3. (Popova 2013)

Työkokemuksen merkitys on tunnistettu myös pyydettyä osaavia TIAS-partnereita¹¹ arvioimaan eri attribuutteja, jotka määrittelevät hyvän tilintarkastajan. Kokemus sijoittuu 32 attribuutin listalla sijalle neljä, kun vastaajat saivat itse nimetä tärkeinä pitämiään ominaisuuksia. Vastaajien arvioidessa valmiina annettujen attribuuttien tärkeyttä kokemus sijoittui sijalle kolme 25 attribuutin listalla ja sitä pidettiin erittäin tärkeänä ominaisuutena. Tutkimuksen pohjalta huomautetaan kuitenkin, että kokemus ja tieto alasta eivät välttämättä yksinään takaa henkilön olevan tehokas alansa asiantuntija, vaan huippu-ammattilainen tarvitsee menestyäkseen myös henkilökohtaisia ominaisuuksia ja luonteenpiirteitä. (Abdolmohammadi ym. 2004)

¹¹ top industry audit specialist

2.3.3 Henkilökohtaiset ominaisuudet

Hall (1988) esittää käytännön kokemusten pohjalta tilintarkastajien tarvitsevan useita ominaisuuksia, jotka koskevat paljolti yksilön henkilökohtaisia taitoja ja personaalisuutta. Hän listaa tällaisina ominaisuuksina fiksuuden, liiketoiminnan ymmärtämisen ja sitä myöten eräänlaisen yrittäjävaiston omaamisen, uteliaisuuden, itseluottamuksen ja tahdikkuuden sekä ennen kaikkea rehellisyyden. (Hall 1988)

Edellisessä luvussa käsiteltiin kokemuksen vaikutusta tilintarkastajan ammattitaitoon. Voidaan kuitenkin todeta, että työkokemus sinänsä, esimerkiksi ajallisesti mitattuna, ei riitä. Tilintarkastajan on osattava oppia hankkimistaan kokemuksesta, jotta hän voisi aidosti kehittyä ammatissaan. (Green 2008) Oppimiskyvyn lisäksi tilintarkastajalta vaaditaan kykyä osata siirtää osaamisensa ja ammattitaitonsa voidakseen soveltaa niitä esimerkiksi eri aloilta olevien asiakkaiden tarkastuksessa (Bédard & Chi 1993, 35).

Ongelmanratkaisukyvyllä tarkoitetaan kykyä tunnistaa suhteita ja yhteyksiä, tulkita dataa sekä päätellä analyttisesti. Tutkimuksessa ongelmanratkaisukyvyyn on todettu selittävän jonkin verran tilintarkastajan menestymissä tietynlaisissa tehtävissä. Tällaisia ovat diagnostiset tehtävät, joissa vaaditaan nimenomaan syy-seuraus-suhteiden ymmärtämistä ja seuraamista. Ongelmanratkaisukyky taitona sinänsä on osin synnynnäinen mutta osin myös kokemuksen myötä kehitettävissä oleva ominaisuus. (Bonner & Lewis 1990) Ongelmanratkaisukyky todettiin tärkeäksi tilintarkastajan ominaisuudeksi myös Abdolmohammadin ym. (2004, 8-10) tilintarkastajalle tärkeitä attribuutteja listanneessa tutkimuksessa. Eroina kokeneiden ja aloittelevien tilintarkastajien välillä on havaittu muun muassa, että kokeiden tilintarkastajien ongelmanerittelykyky on laajempi. Kokeneet tilintarkastajat käyttävät ongelmanratkaisussaan apuna skeemoja, eli malleja, ja lisäksi he ovat aloittelijoita parempia erottamaan relevantin informaation epärelevantista. (Bédard & Chi 1993, 25-29)

Hierarkian eri tasoilla olevien tilintarkastajien välillä on havaittu eroja siinä, mitkä ominaisuudet ja piirteet ovat merkityksellisiä. Tutkimuksessa tarkasteltiin neljää eri tasoa, jotka alemmasta ylempään ovat: assistant, senior, manager ja partner. Assistant-tason tilintarkastajilla tärkeimmiksi ominaisuuksiksi nousivat tiimityöskentely ja asioiden relevanttiuden ymmärtäminen. Myös senior-tasolla relevanttiuden ymmärrys ja

tiimityöskentely havaittiin tärkeäksi, mutta tämän lisäksi merkityksellisiä ominaisuuksia ovat kommunikointitaito, ongelmanratkaisukyky, suunnittelykyky ja johtajuus. Manager-tasolla tärkeimmiksi henkilökohtaisiksi ominaisuuksiksi nimettiin johtajuus, ihmissuhdetaidot, kommunikointitaidot, tarkkanäköisyys (terävyys) ja stressinsietokyky. Hierarkian korkeimmalla eli partner-tasolla tärkeitä on liiketoiminnan ymmärtäminen, päättäväisyys, ihmissuhdetaidot, asiakkaiden tuntemus ja näkyvyys. Erot johtuvat eri tasoisten tilintarkastajien erilaisista rooleista. Assistent-tarkastaja toimii ikään kuin tiimin tukena, senior-tasoisella tilintarkastaja on joitakin esimiestehtäviä, manager-tasolle kuuluu edellistä laajempia esimies- ja valvontatehtäviä ja partnerit vastaavat erityisesti asiakaskunnasta. (Tan, 1999)

Monissa tutkimuksissa onkin todettu kommunikointitaitojen tarve (ks. esimerkiksi Hiemstra, Schmidt & Madison 1990). Tilintarkastajalta vaadittavat kommunikointitaidot voidaan jakaa kolmeen osa-alueeseen: vuorovaikutustaidot, suullinen anti ja kirjallinen anti. Kaikentasoiset tilintarkastajat tarvitsevat kommunikointitaitoja työssään erittäin paljon, esimerkiksi asiakkaiden kanssa toimiessaan. Kommunikointitaitojen parempi hallinta on yhteydessä työssä menestymiseen. Erityisesti uusien, alalla aloittavien, tilintarkastajien kannattaisi heti panostaa kommunikointitaitojen kehittämiseen, sillä niiden huomiointi jää yliopistokoulutuksessa usein vähälle. (Goby & Lewis 1999)

McKnightin ja Wrightin (2011) tutkimuksessa todettiin kommunikointitaitojen olevan merkittävä tekijä ammatillisessa menestymisessä. Lisäksi ammatillisten asenteiden (mm. itseluottamus, kunnioitus, vastuu ja päätösten tekeminen) havaittiin olevan tärkeitä. (McKnight & Wright 2011) Myös Abdolmohammadin ym. (2004, 8-10) tutkimus nosti esiin erityisen tärkeänä henkilökohtaisena ominaisuutena kommunikointitaidot. Muita tutkimuksessa todettuja tärkeitä osaamisalueita ovat johtajuus, luovuus, ihmistaidot (tarkoittaen ystävällistä ja sosiaalisesti taitavaa henkilöä), mukautuvuus ja älykkyys. (Abdolmohammadi ym. 2004, 8-10)

Vertailussa erilaisten yhteisöjen ja järjestöjen hyvän tilintarkastajan ominaisuuksia käsittelevien julkaisujen välillä havaittiin kaikkien tutkimuksessa olleiden kahdeksan julkaisun painottavan kommunikointitaitoja ja vuorovaikutustaitoja. Asenteet sekä ammattimaisuus ovat tärkeitä kriteereitä kuudessa julkaisussa. Johtajuus on mukana kolmessa julkaisussa. Kaikki julkaisuissa mainitut ominaisuudet ovat julkaisijatahojen

mukaan sellaisia, jotka aloittelevan, alalle tulevan työntekijän olisi hyvä hallita ainakin jossakin määrin. (Palmer ym. 2004)

Tarkasteltaessa rekrytointitilanteessa kokeneilta tilintarkastajilta vaadittavia ominaisuuksia löydettiin ehtoja, joiden täytyessä henkilöä voidaan todennäköisemmin harkita avoinna olevaan työpaikkaan. Tilintarkastajat, joilla on korkeat subjektiiviset kvalifikaatiot, saavat todennäköisemmin tarjouksen työpaikasta kuin hylkäyksen. Subjektiivisilla kvalifikaatioilla tarkoitetaan tässä esimerkiksi kommunikointitaitoja, aloitteellisuutta ja työhön liittyvää tietoutta. Myös henkilöiden välinen vetovoima vaikuttaa todennäköisyyteen saada työpaikka. Jos haastattelija henkilökohtaisesti kokee pitävänsä haastateltavasta ja pitää tätä mieluisana työtoverina, haastateltava saa todennäköisemmin työtarjouksen tai pääsee seuraavalle haastattelukierrokselle. Lisäksi tilintarkastaja saa työtarjouksen tai pääsee jatkohaastatteluun todennäköisemmin silloin, kun haastattelija kokee olevansa samankaltainen haastateltavan kanssa. (Law & Yuen 2011)

Tilintarkastajan tulee käyttää työssään sekä ammatillista harkintaa että ammatillista skeptisyyttä. Ammatillisen harkinnan käyttö tarkoittaa tilanteenmukaisten, relevanttien, asiaankuuluvien tietojen ja kokemusten käyttöä. Ammatillinen harkinta on henkilökohtainen ominaisuus, johon kuitenkin vaikuttavat koulutus ja kokemus. Ammatillisessa skeptisyydessä on puolestaan kyse asenteesta ja kyvystä epäillä, kyseenalaistaa ja ymmärtää erilaisia tilanteita. (Halonen & Steiner 2010, 50-51) Skeptisyyttä voidaan pitää lähtökohtana tilintarkastajan kyvylle osata löytää mahdolliset petokset ja säilyttää itsenäisyys. Ammatillisen skeptisyyden puute on usein ollut taustalla silloin, kun tilintarkastus on epäonnistunut tehtävässään. Skeptisyys voi olla joko luontaista tai opittua ja kokemuksen myötä hankittua. Useimmiten skeptisyyden eri osa-alueet ilmenevät yhdessä, eli skeptisyys luonteenpiirteinä sekä kokemuksen myötä hankittuna ominaisuutena muodostavat kokonaisuuden. (Popova 2013)

Vastaavasti eräässä tutkimuksessa on todettu, että tilintarkastaja pärjää työssään suhteellisesti paremmin silloin, kun hän ei suhtaudu työhönsä toistuvana rutiinina eikä osoita voimakasta taipumusta standarditoimenpiteiden suorittamiseen tarkastuksessa. Rutiineja välttelevä tilintarkastaja käyttää yleensä vaihtoehtoisia menetelmiä tarkastuksessa, ja siten saa käyttöönsä erilaista tarkastusevidenssiä. Tällaista tilintarkastajaa voidaan myös pitää myös esimerkkinä ammatillisen skeptisyyden

ilmentymisestä. (McKnight & Wright 2011; ks. myös Bell, Peecher & Solomon 2005; Bonner 1994; Wilks & Zimbelman 2004)

Tilintarkastajan kontrollikäsitys vaikuttaa hänen ammatilliseen menestykseensä. Sisäinen kontrollikäsitys tarkoittaa sitä, että henkilö uskoo voivansa itse vaikuttaa tapahtumiin, kun taas ulkoisen kontrollikäsityksen hallitsema ihminen uskoo enemmän ympäristön ja muiden tilannetekijöiden päättävän tapahtumien kulusta ja lopputuloksesta. Sisäisen kontrollikäsityksen omaava tilintarkastaja pärjää työssään paremmin kuin ulkoisen kontrollikäsityksen omaava tilintarkastaja. (McKnight & Wright 2011) Toisaalta kuitenkin tilintarkastusyhtiön rakenteen on havaittu vaikuttavan eri tavoin eri kontrollikäsitysten omaavien tilintarkastajien pärjäämiseen. Esimerkiksi tilintarkastaja, jonka kontrollikäsitys on sisäinen, pärjää paremmin vähemmän strukturoituja tarkastustoimenpiteitä hyödyntävässä yhtiössä ja toisaalta tilintarkastaja, jonka kontrollikäsitys on ulkoinen, pärjää vastaavasti paremmin strukturoidumpaa tarkastusstrategiaa hyödyntävässä yhtiössä työskennellessään. (Hyatt & Prawitt 2001)

Persoonallisuus voidaan jakaa kahteen luokkaan, A ja B –tyyppeihin. A-tyyppi on aggressiivinen, kunnianhimoinen, kilpailuhenkinen ja kärsimätön. A-tyyppi kokee B-tyyppiä korkeampia stressitasoja, ja hänellä on korkeampi käsitys ajan kulumisesta, kiireellisyydestä ja nopeudesta sekä he sitoutuvat enemmän työhön liittyviin tavoitteisiin. Tilintarkastajan personaalisuustyypin on todettu olevan yhteydessä ennenaikaisesti tehtyyn päätökseen tarkastustoimenpiteen lopettamisesta ja asiakkaan kertomien liian heikkojen selitysten hyväksymiseen. Nämä ovat tilintarkastuksen laatua heikentäviä toimenpiteitä. Tyyppin B tilintarkastajat toteuttavat todennäköisemmin näitä toimenpiteitä. (Gundry & Liyanarachchi 2007)

Grey (1998) havaitsi omassa tutkimuksessaan, että Big6-yhtiöiden tilintarkastajat kokevat käytännössä ammattimaisuuden liittyvän ennen kaikkea käytöstapoihin, eikä niinkään teknisen tietotaidon omaamiseen. Ammattimaisuutta on esimerkiksi olla reilu ja rehellinen sanomisissaan, mikä toisaalta tarkoittaa myös sitä, että ammatilainen hyväksyy itseensä toisaalta kohdistuvan epäreilouden. Ammatilaisen täytyy pukeutua ”sopivasti”. Käytännössä miehet käyttävät pukua. Naisten kohdalla tilanne on hieman hankalampi, sillä on valittava hameen ja housujen väliltä ja lisäksi esimerkiksi hameen pituudella on suuri merkitys. Liian lyhyt ja jalat paljastava hame ei yleensä ole ammattimaista pukeutumista. Muutoinkin ulkonäöllä on ilmeisen suuri merkitys.

Ulkonäöllä saattaa olla merkitystä myös asiakkaan kannalta, vaikka seikkaa ei suoraan voitaisikaan osoittaa. Joillekin asiakkaille (erityisesti Yhdysvalloissa) esimerkiksi tilintarkastajan etninen tausta tai sukupuoli saattaa olla merkityksellinen asia. (Grey 1998)

Samassa tutkimuksessa havaittiin myös vuorovaikutukseen liittyviä normeja. Tilintarkastajalle ei esimerkiksi ole välttämättä sopivaa olla erityisen hyvissä väleissä työpaikan siivojan tai vahtimestarin kanssa, mikä tarkoittaa esimerkiksi tuttavallista juttelua. Sen sijaa sopivaa käytöstä on vain kohtelias tervehdys tavattaessa. Käyttäytymisnormien tunteminen saattaa olla tärkeitä ylennysten saamisen kannalta. Esimerkiksi uutta tilintarkastuspartneria valittaessa ehdokkaan on hyvä osata valmiiksi käyttäytyä niin kuin partneri käyttäytyy. (Grey 1998)

Toisaalta rekrytointitilanteita tutkittaessa ammattimaisella pukeutumisella ei havaittu olevan merkittävää vaikutusta valittaessa sopivaa henkilöä avoinna olevaan työtehtävään, kun kyse on kokeneista tilintarkastajista. Samassa tutkimuksessa ei lisäksi havaittu sukupuolella tai fyysisellä viehätysvoimalla olevan merkitystä rekrytoinnin kannalta. Nämä havainnot puoltavat sitä, että rekrytoijan näkökulmasta subjektiiviset kvalifikaatiot ovat ulkoista olemusta tärkeämpiä tekijöitä. (Law & Yuen 2011)

Tan (1999) tutki myös tilintarkastajien tietoisuutta tärkeistä ominaisuuksista. Tutkimuksessa havaittiin, että assistantti- ja senior-tason tilintarkastajat eivät olleet kovinkaan tietoisia niistä ominaisuuksista, joita vaadittaisiin hierarkian seuraavalla tasolla pärjäämiseen. Näitä ylemmän tason, eli Manager-tason, tilintarkastajilla tietoisuus hyvistä ominaisuuksista oli parempi. Tästä on pääteltävissä, että manager-tasolle asti ovat ylenneet todennäköisesti sellaiset tilintarkastajat, jotka tunnistavat menestykseen vaadittavat henkilökohtaiset ominaisuudet. (Tan 1999)

2.4 Yhteenveto teoreettisesta viitekehyksestä

Vaatus tilintarkastajan ammattitaitoisuudelle sekä ammattitaidon ylläpitämiselle ja kehittämiselle löytyy Suomen tilintarkastuslaista. Laki esittää joitakin opintoja ja ajallisesti mitattua kokemusta koskevia sääntöjä, jotka liittyvät tilintarkastajien ammattitaitoon ja auktorisointiin. Tilintarkastuslaissa ei kuitenkaan sinänsä tarkemmin

määrittellä, mitä tämä ammattitaito on ja mitä siihen kuuluu. (TilintL 459/2007) Hallituksen esityksen (194/2006) mukaan ammattitaito määrittyikin useiden eri tekijöiden myötä, joista yksi on esimerkiksi ammattihenkilöiden yleisesti noudattama käytäntö. Sosiologisesta näkökulmasta tarkasteltuna tilintarkastajan ammattitaidon voidaan nähdä tarkoittavan suuren tietovarannon ja menettelytapojen hallintaa sekä kykyjen kehittämisen ja kehittymisen mahdollisuutta ja näkyviä työsuorituksia (Bédard 1989; Davis & Solomon 1989; Marchant 1990).

Tilintarkastajan ammattitaidosta on olemassa tutkimuskirjallisuutta, jossa nostetaan esiin monia sellaisia ominaisuuksia, jotka liittyvät tilintarkastajana toimivan henkilön persoonaan ja henkilökohtaiseen kehitykseen. Tässä tutkimuksessa aiempi kirjallisuus on jaoteltu kolmeen osa-alueeseen, koulutukseen, kokemukseen sekä henkilökohtaisiin ominaisuuksiin.

Tilintarkastajan koulutus voi olla muodollista yliopisto-opiskelua, josta saa virallisen tutkinnon, tai kaikenlaisia muodollisia tai epämuodollisia kursseja ja luentoja, jotka voivat olla esimerkiksi työnantajana toimivan tilintarkastusyhtiön järjestämiä. (Bonner & Walker 1994, 158) Yliopistokoulutus on yleensä perusvaatimus tilintarkastajan ammatin kannalta, sillä lähtökohtaisesti henkilö, jolla ei ole soveltuvaa tutkintoa, ei voi toimia tilintarkastajana (Grey 1998; Law & Yuen 2011). Koulutus mahdollistaa laskentatoimen ja tilintarkastuksen yleistietojen sekä joidenkin osa-alueiden syvällisempien tietojen ja yleisen liiketoimintatietouden hankinnan (Bédard & Chi 1993; Bonner & Lewis 1990; Green 2008; Solomon ym. 1999). Käytännössä kuitenkin lähes kaikkia tietoja ja taitoja on mahdollista opetella ja kehittää (Asare ym. 2009).

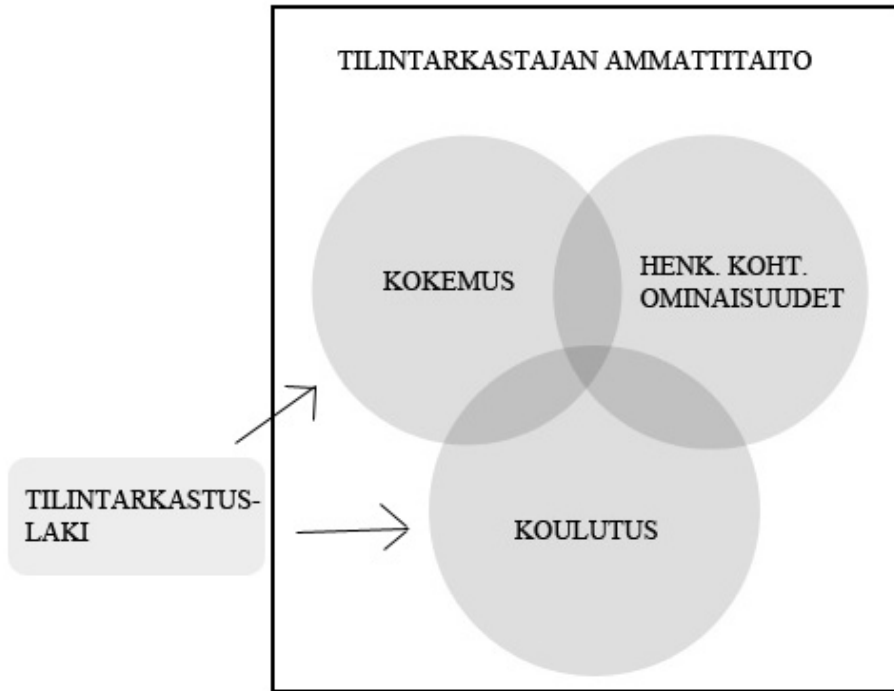
Kokemus on tiedonhankintaa, joka toteutetaan tekemällä asioita (Bonner & Walker 1994). Kokemuksen yhteys tilintarkastajien menestymiseen työssään on todettu useissa tutkimuksissa (Moroney & Carey 2011). Kokemuksen myötä tilintarkastaja voi kartuttaa erityistietojaan, esimerkiksi keskittymällä työssään tiettyyn toimialaan (Bonner & Lewis 1990). Toimialaerikoistumisella on havaittu olevan selviä hyötyjä niin tilintarkastuksen suunnittelussa kuin myös virheiden havaitsemisessa ja ymmärtämisessä (Solomon ym. 1999; Wright & Wright 1997). Kokeneet tilintarkastajat osaavat arvioida kokemattomia paremmin tarkastuksessa käytettävien lähteiden luotettavuutta eivätkä ole niin helposti alttiita tarkastuskohteen johdon vaikutuspyrkimyksille ja suostuttelulle (Asare ym. 2009; Bennett & Hatfield 2013;

Kaplan ym. 2008). Kokemattomat tilintarkastajat puolestaan ryhtyvät kokeneita tilintarkastajia herkemmin tarkastuksen laatua heikentäviin toimenpiteisiin (Gundry & Liyanarachchi 2007).

Tiettyjen persoonallisuuden piirteiden ja henkilökohtaisten taitojen on todettu auttavan tilintarkastajaa selviytymään työstään paremmin. Esimerkiksi ongelmanratkaisukyky on nostettu esiin useissa tutkimuksissa (Abdolmohammadi ym. 2004; Bédard & Chi 1993; Bonner & Lewis 1990). Toinen hyvin tärkeänä pidetty ominaisuus on kommunikointitaito (Abdolmohammadi ym. 2004; Goby & Lewis 1999; McKnight & Wright 2011; Palmer ym. 2004; Tan 1999). Ammatillinen harkinta, eli kyky käyttää relevantteja tietoja ja kokemuksia hyödyksi, on oleellista tilintarkastajalle (Halonen & Steiner 2010). Lisäksi tilintarkastajan tulee olla skeptinen, eli työn hyvä suorittaminen edellyttää kykyä epäillä ja kyseenalaistaa (Halonen & Steiner 2010; Popova 2013). Muita ammatilliseen menestykseen vaikuttavia tekijöitä ovat esimerkiksi tilintarkastajana toimivan henkilön kontrollikäsitys ja persoonallisuustyyppi, sopivien käyttäytymisnormien tunteminen sekä tietoisuus ominaisuuksista, joita pidetään osana hyvää ammattitaitoa (Grey 1998; Gundry & Liyanarachchi 2007; Hyatt & Prawitt 2001; Tan 1999).

Kaiken kaikkiaan esitellyt kolme osa-aluetta eivät ole rajoiltaan aivan selkeitä, vaan luokissa on jonkin verran päällekkäisyyksiä. Esimerkiksi skeptisyys voi olla joko synnynäinen osa ihmisen persoonaa tai kokemuksen myötä hankittu ominaisuus tai yhdistelmä molempia (Popova 2013). Oppimiskyky sinänsä on yksilön henkilökohtainen ominaisuus, mutta se on oletusarvo silloin, kun tarkastellaan koulutusta tai kokemusta. Saadun koulutuksen ja kokemuksen hyöty perustuu siihen, että tilintarkastajalla on kyky oppia niistä. (Green 2008) Käytännössä tämä luokittelu kolmeen auttaa kuitenkin hahmottamaan tilintarkastajan ammattitaidon kokonaiskuvaa.

Kuvio 3 on mukaelma aiemmin esitetystä kuvioista 2. Tässä esitetään tilintarkastajan ammattitaito kokonaisuutena, joka toimii tämän tutkielman teoreettisena viitekehystenä. Kuviossa on huomioitu tilintarkastuslain tilintarkastajien ammattitaitoon kohdistamat määräykset nuolilla.



Kuvio 3. Tutkielman teoreettinen viitekehys

3 AMMATTILEHTITEKSTIT

3.1 Tilintarkastus-lehti aineistona

Tilintarkastus-Revision on laskentatoimen ammattilaisille tarkoitettu lehti. Jatkossa lehdestä käytetään tässä sen lyhyttä nimeä Tilintarkastus. Lehti on ilmestynyt vuoden 2012 loppuun asti nimellä ”Tilintarkastus”, mutta 2013 alkaen sen nimi on muutettu muotoon ”BALANSSI: raportointi & hyvä hallinto” ja lehti on saanut jonkin verran uudistetun sisällön. Tämän tutkimuksen aineisto koostuu kuitenkin vuosina 2008-2012 julkaistuista lehdistä, joten muutos ei vaikuta tähän tutkimukseen. Tilintarkastus on ilmestynyt kuusi kertaa vuodessa.¹² Tämän tutkimuksen tarkasteluajanjaksona lehden päätoimittajana toimi Eero Sorsa numeroon 3/2008 asti. Tämän jälkeen päätoimittaja on ollut Tarja Sviili.

Tilintarkastus-lehteä kustansi ja julkaisi Kustannus Oy Tase-Balans, joka on KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n, HTM-tilintarkastajat ry:n ja Sisäiset tarkastajat ry:n omistama yhtiö.¹³ Kustannus Oy Tase-Balans on merkitty kaupparekisteriin 26.4.1988. Yhtiön liikevaihto on vuosina 2007-2011 vaihdellut 256 000 ja 327 000 euron välillä. Tilikauden tulos samalla aikavälillä on vaihdellut -7000 ja 62 000 euron välillä.¹⁴

KHT-yhdistys on Suomen vanhin tilintarkastuslain mukaisesti hyväksytyttä tilintarkastajia edustava järjestö. KHT-yhdistyksen jäsenistöön kuuluu noin 94 % Suomessa toimivista KHT-tilintarkastajista sekä muutama kymmenen HTM-tilintarkastajaa.¹⁵ HTM-tilintarkastajat ry:n jäsenistö koostuu sekä HTM- että KHT-tilintarkastajista, niin että lähestulkoon kaikki Suomen HTM-tilintarkastajat ja noin 14 % Suomen KHT-tilintarkastajista kuuluu yhdistykseen¹⁶. Sisäiset tarkastajat –

¹² Tilintarkastus-lehden www-sivusto <<http://www.tilintarkastuslehti.fi/seuraavassa-numerossa/>>

¹³ Tilintarkastus-lehden www-sivusto <<http://www.tilintarkastuslehti.fi/seuraavassa-numerossa/>>

¹⁴ Taloussanomat: Yrityshaku

<<http://yritys.taloussanomat.fi/y/kustannus-oy-tase-balans/helsinki/0699554-7/>>

¹⁵ KHT-yhdistys, Tietoa meistä: KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry <<http://www.khtyhdistys.fi/tietoa-meista/kht-yhdistys>>

¹⁶ HTM-tilintarkastajat ry: Yhdistys <<http://www.htm.fi/yhdistys/jasenet>>

yhdistykseen kuuluu henkilöjäseniä noin 300 Suomessa toimivasta organisaatiosta. Yhdistyksen jäsenistä noin 60 % edustaa yksityistä sektoria.¹⁷

Kuhunkin lehteen painetuissa julkaisutiedoissa huomautetaan, että kirjoituksissa ilmitulevat mielipiteet eivät välttämättä vastaa yhteistyöjärjestöjen virallisia kantoja. Kerrottujen tietojen mukaan teksteissä esitetyt näkemykset ovat pohjimmiltaan kunkin kirjoittajan omia.

Tilintarkastus-lehti sopii aineiston lähteeksi, koska esimerkiksi Horsmanheimo ym. (2007, 130) mukaan ammattieettisiin periaatteisiin kuuluvan käsitteen sisältöä on syytä tarkastella ammattikunnan itsenensä määrittelemien periaatteiden kautta. Lisäksi hallituksen esityksessä (194/2006) todetaan ammattieettisten periaatteiden sisällön määrittävän esimerkiksi ammattihenkilöiden yleisesti noudattaman käytännön myötä. Tilintarkastus-lehdessä on julkaistu alan ammattilaisten kirjoittamia tekstejä ja kokoneiden tilintarkastajien haastatteluja (esimerkiksi Sviili 2011a).

Lisäksi aineiston valintaan vaikutti sen helpohko saatavuus. Näin ollen tutkimuksen eteneminen ei ole ollut riippuvainen esimerkiksi mahdollisista hankaluuksista saada hankittua vastauksia kyselylomakkeisiin.

3.2 Aineiston keruu ja analyysi

Aineiston käsittelyyn on olennaisesti kuulunut aineiston lukeminen ja läpikäyminen useita kertoja. Perehdyin aiheen aiempaan kirjallisuuteen tutkimussuunnitelmavaiheessa ja kirjoitin silloin alustavan teoriarunon. Samalla tutustuin alustavasti oman tutkimukseni aineistoksi suunnittelemaani Tilintarkastus-lehteen. Tässä vaiheessa tarkoituksena oli varmistaa, että aineisto on saatavilla ja se sopii käytettäväksi tutkimuksessa.

Tutkimussuunnitelman esittelyn ja siitä saadun palautteen huomioinnin jälkeen luin valitun aineiston tarkkaan läpi. Tällöin olin päättänyt poimia mukaan kaikki selkeästi tilintarkastajan ammattitaitoa, -osaamista ja kykyjä käsittelevät tekstit. Luin vuosien 2008 – 2012 Tilintarkastus-lehdet kannesta kanteen. Tein päätöksen jättää mainokset

¹⁷ Sisäiset tarkastajat ry: Yhdistystoiminta <<http://www.theia.fi/yhdistystoiminta>>

tutkimuksen ulkopuolelle. Lisäksi päätin olla kiinnittämättä huomiota kuviin ja keskittyä niiden sijaan vain teksteihin. Lukukierroksen jälkeen valittuna oli 61 tekstiä, jotka ovat erilaisia artikkeleita, lyhyitä uutisia, pääkirjoituksia ja muita mielipidekirjoituksia. Valitessani nämä tekstit tein samalla hiljaisen päätöksen jättää loput lehtien jutut pois tästä tutkimuksesta (ks. laadullisen aineiston analyysin tekeminen, Tuomi & Sarajärvi 2009, 92).

Seuraavaksi kirjoitin tutkimuksen varsinaisen teoreettisen osuuden, joka perustuu aiemmin esittämääni runkoon. Tämän jälkeen oli aika keskittyä uudelleen tutkimuksen aineistoksi valittuihin teksteihin. Luin kaikki tekstit läpi tehden samalla niistä muistiinpanoja sekä luokitellen niitä tiettyihin kategorioihin. Kategorisointi perustui teoriaosassa muodostettuihin luokkiin, jotka ovat koulutus, kokemus ja henkilökohtaiset ominaisuudet. Lisäksi mukana on ”muu”-luokka, johon kuuluvat kaikki muut aineistossa havaitut aiheeseen liittyvät seikat.

Tämän jälkeen kävin valitut aineistot jälleen läpi keskittyen tällä kertaa aina kuhunkin neljästä kategoriasta kerrallaan. Poimin aineistosta keskeisimmät asiat ja kokosin ne yhteen. Seuraavissa alaluvuissa tarkastellaan lähemmin kutakin luokkaa. Tämän jälkeen vuorossa oli vielä aineiston varsinainen tulkinta ja tutkimuskysymyksiin vastaaminen, jota käsitellään tutkielman neljännessä pääluvussa.

Tutkimuksen aineiston teksteistä iso osa on lehden päätoimittajana toimineen Tarja Sviilin nimissä. Kaikkiaan 31 % teksteistä (19 tekstiä) on hänen kirjoittamiensa. Muutoin kirjoitukset jakautuvat suhteellisen tasaisesti, niin että kultakin kirjoittajalta on 1-3 tekstiä. 7 tapauksessa tekstin kirjoittajaa ei oltu ilmoitettu tekstin yhteydessä. Tällaisia tekstejä olivat uutiset sekä esimerkiksi lehdessä raportoitu VALA:n¹⁸ kannanotto.

3.2.1 Koulutus

Koulutukseen liittyen Tilintarkastus-lehdistä on havaittavissa neljä erillistä alateemaa. Eniten lehdessä ovat olleet esillä tilintarkastajatutkintoihin liittyvät asiat. Lisäksi lehdessä on käsitelty jonkin verran korkeakouluopiskelua ja -tutkintoa, ammatissa

¹⁸ Valtion tilintarkastuslautakunta

olevan tilintarkastajan jatkuvaa kouluttautumista ja tilintarkastajan ammattitaidon ja auktorisoinnin hyväksymisedellytysten säilymisen valvontaa.

Korkeakoulu

Korkeakoulut ovat erittäin merkityksellisessä asemassa tilintarkastajan ammatin kannalta, sillä korkeakoulututkinto on ammatin perusedellytys. Tähän liittyen esimerkiksi KHT-yhdistyksen puheenjohtaja Rabbe Nevalainen on todennut haastattelussa, että korkeakouluissa tulee huomioida tilintarkastusalan käytännön tarpeet ja korkeakouluopetuksessa tulisi olla enemmän käytännön tilintarkastusopetusta. (Sorsa 2008, 10)

HTM-tilintarkastajien yhdistyksen puheenjohtaja Ossi Saarinen kommentoi haastattelussa, että ”alalle tuloon on pidettävä useampi tie avoinna, pelkkä korkeakoulututkinto ei saa olla ainoa kriteeri” (Sorsa 2008, 10). Toisaalta samassa haastattelussa KHT-yhdistyksen puheenjohtaja Rabbe Nevalainen puolestaan painottaa, että ”korkeakoulututkinto on säilytettävä tilintarkastajien tutkintoon hyväksymisvaatimuksena” (Sorsa 2008, 10). HTM-tilintarkastajalta ei vaadita ylempää korkeakoulututkintoa, mutta esimerkiksi Tilintarkastus 6/2008 uutisoi uusien hyväksytyjen HTM-tilintarkastajien koulutus pohjassa tapahtuneen selkeän muutoksen. Vuonna 2008 hyväksytyistä 17 uudesta HTM-tilintarkastajasta 13 on koulutustaustaltaan kauppatieteiden maistereita. (Tilintarkastus 6/2008, Tilintarkastajatutkinnoissa läpäisseiden määrä, 20-21) Tosin HTM-yhdistyksen historiaa käsittelemässä artikkelissa puolestaan kerrotaan jo 1960-luvulla puolen HTM-tarkastajista olleen koulutukseltaan ekonomia- ja kauppatieteiden maistereita, ja yleisestikin ottaen HTM-tarkastajien koulutustaso luonnehditaan aina olleen korkea. (Kosonen & Nurmi 2011, 18)

Lehdessä 6/2012 uutisoidaan tilintarkastajatutkintouudistuksen etenemisestä ja esitellään jako perus- ja erikoistumistutkintoihin. Ehdotuksen mukaan tilintarkastajan perustutkinto edellyttäisi korkeakoulututkintoa. Lisäksi tilintarkastajan erikoistumistutkintoihin vaadittaisiin ylempi korkeakoulututkinto. (Esitykset tilintarkastajajärjestelmän yhtenäistämistä, Tilintarkastus 6/2012, 18)

Professori Pontus Troberg esittelee Tilintarkastus 2/2008 -lehdessä julkaistussa kolumnissaan tilintarkastuksen opiskelua Helsingin kauppakorkeakoulussa. Hän antaa esimerkkejä tarjolla olevista kursseista sekä kirjoittaa, että ”tilintarkastuksen opintojen tavoitteena on antaa valmiuksia tilintarkastustehtävien suorittamiseen opiskelemalla tarkastustekniikkaa ja –standardeja” (Troberg 2008, 17). Lisäksi hän painottaa tekstinsä viimeisessä kappaleessavuorovaikutustaitojen merkitystä ja sanoo niiden olevan keskeinen osa kaikkia opetettavia tilintarkastuskursseja. (Troberg 2008, 17)

KHT-tilintarkastaja Robert Kajanderin mukaan tilintarkastajan tulee osata ymmärtää liiketoimintaa yleisesti. ”On kuitenkin tärkeää tietää, mitä lukujen taakse kätkeytyy ja kuinka paljon numerot heijastavat liiketoiminnan todellista luonnetta. Perusymmärrystä bisneslogiikasta tarvitaan myös siihen, että voi keskustella yrityksen johdon kanssa ja osaa kysyä oikeita kysymyksiä”, hän sanoo. (Remes 2009, 39).

Yrjö Tuokko esittää haastattelussa kriittisen näkemyksen ”suoraan koulun penkiltä ilman käytännön taloushallinnon vankkaa kokemusta” tilintarkastajan tehtäviin palkattavista henkilöistä (Aejmelaeus 2008b, 10). Tuokon mukaan tällainen alan kehitys ei ole hyväksi. (Aejmelaeus 2008b, 10)

Lehdessä 4/2012 esitellään yrityksen käyttöön arviontityökalu, jolla voidaan arvioida tilintarkastajan toimintaa ja tehokkuutta. Erillisinä kohtina esiin on nostettu esimerkiksi tekninen osaaminen ja liiketoiminnan ymmärtäminen. Yleisesti ottaen kerrotaan, että yrityksen tarkastusvaliokunta tai hallitus voi arvioida tilintarkastusta esimerkiksi käyttämällä kriteerinään tilintarkastajien pätevyyttä ja osaamista. (Katajisto 2012, 23)

Auktorisointi

Tilintarkastajatutkintoihin liittyvistä vaatimuksista sekä tutkintouudistuksista on käyty keskustelua Tilintarkastus-lehdessä. Lehdessä on myös esitelty yleisesti ammattitutkintoja sekä niiden suorittamiseen liittyviä tilastoja.

Tilintarkastus 5/2009 -lehdessä on julkaistu VALA:n kannanotto tilintarkastajanimikkeen käyttöön. VALA:n mukaan ”on hyvän tilintarkastustavan mukaista, että tilintarkastaja ja tilintarkastusyhteisö käyttää ainoastaan niistä palveluksessaan olevista apulaisista tilintarkastajan nimikettä, jotka ovat KHT-, HTM-

tai JHTT-tilintarkastajia”. (Valtion tilintarkastuslautakunnan kannanotto N:o 3/2009, Tilintarkastus 5/2009, 83) Perusteluna tälle on esitetty muun muassa, että ”muunlainen menettely voisi olla omiaan alentamaan tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta tai arvoa” (Valtion tilintarkastuslautakunnan kannanotto N:o 3/2009, Tilintarkastus 5/2009, 83).

KHT- ja HTM-nimikkeisiin sisältyy arvoa. Tämän vuoksi on koettu, että olisi tärkeätä säilyttää käytössäolevat nimikkeet ennallaan, vaikka tilintarkastajatutkintoja uudistettaisiin. Tilintarkastus-lehden päätoimittaja Tarja Sviili toteaa nimikkeiden olevan ”hyviä ja erottuvia brändejä”. (Sviili 2012c, 5)

Vuoden 2007 tilintarkastuslaki (459/2007) lopetti niin kutsutun maallikkotilintarkastuksen. Esimerkiksi VALA:n puheenjohtaja Jukka Mähönen on pitänyt tätä hyvänä, koska tilintarkastustehtävät ovat haastavia ja vaativat auktorisoituja ammattilaisia (Sviili 2008b, 17). Kuitenkin nykyinen laki tarjoaa mahdollisuuden toiminnantarkastajainstituutille, jonka olemassaoloa revisioneuvos Ossi A. Saarinen pitää ongelmallisena Tilintarkastus 1/2011 –lehdessä julkaistussa mielipiteessään. Hyväksytyt tilintarkastajat (KHT ja HTM) näyttävät ammattitaitonsa tutkinnolla, jollaista ei kuulu toiminnantarkastajainstituuttiin. Tämä tarkoittaa sitä, että toiminnantarkastajien ammattitaito voi vaihdella suuresti. Lisäksi hyväksytyjä tilintarkastajia valvotaan, kun taas toiminnantarkastajat toimivat vapaasti. Saarisen mukaan ”hyväksytyihin tilintarkastajiin perustuva (tarkastusinstituutio) on ammattitaitoinen ja vastuullinen toiminnastaan”, kun taas toiminnantarkastusinstituutio ei välttämättä ole tätä. (Saarinen 2011, 65)

HTM-yhdistyksen historiaa esittelevässä artikkelissa kerrotaan myös HTM-tutkinnon taustasta. Ennen tutkintoa tarkastajien ammatillinen taso vaihteli paljon johtuen eri kauppakamarien käytännöistä. HTM-tutkinto kehitettiin, jotta ammattitaitoa voitaisiin mitata yhtenäisellä tavalla. Tutkinnon kerrotaan olleen hyvin vaativa. (Kosonen & Nurmi 2011, 18)

Uudet ammattitutkinnon hyväksytysti suorittaneet tilintarkastajat huomioidaan onnittelemalla heitä lehdessä, esimerkiksi pääkirjoituksessa (Sviili 2012c, 5). KHT- ja HTM-tutkinnoissa hyväksytyjen henkilöiden nimiä on julkaistu Tilintarkastus-lehdissä (esimerkiksi lehti 6/2008, 20-21).

Tilintarkastus 1/2010 –lehdessä on esittelyssä kaksi uutta auktorisoitua tilintarkastajaa. Heti artikkelin ingressissä kerrotaan, että ”auktorisointi hyväksytyksi tilintarkastajaksi vahvistaa ammatti-identiteettiä ja uskoa omaan osaamiseen” (Sviili 2010b, 42). Hanna Keskinen kertoo tärkeintä olevan, että auktorisointi tuo ammattillisen pätevyyden toimia tilintarkastajan tehtävissä. Niin ikään toinenkin haastatteluista, Niilo Järkäs, sanoo pitävänsä auktorisointia konkreettisenä näyttönä siitä, että tutkinnon suorittanut hallitsee ammattinsa. (Sviili 2010b, 42)

HTM-Tilintarkastajien puheenjohtaja Ossi Saarinen kertoi haastattelussa tilintarkastajatutkinnon tiukkojen hyväksymisvaatimusten olevan esteenä alalle tuloon. Jos vaatimukset osallistua ammattitutkintoon olisivat matalammat, alalle todennäköisesti saataisiin enemmän tilintarkastajia, mikä olisi yhteiskunnan etu. Korkeasta ammattitaidosta pyritään silti pitämään kiinni, eikä tutkinnon hyväksytysti suorittaminen saisi olla liian helppoa. (Sorsa 2008, 8-10) Lisäksi Saarinen on kyseenalaistanut suomalaiset pääsyvaatimukset tilintarkastajatutkintoon huomauttamalla ennakkovaatimusten olevan yleistä EU-tasoa tiukemmat (HTM-päivänä esillä, Tilintarkastus 1/2008, 83).

Tilintarkastus-lehden numerossa 2/2008 kerrotaankin KHT- ja HTM-tutkintoon osallistumisvaatimusten muuttumisesta. Muutoksella vaatimuksista on tehty joustavampia. Uudistuksessa tavoitteena on kuitenkin ollut ”varmistua siitä, että tilintarkastajaksi hyväksymisen edellytykset vastaavat nykyistä vaatimustasoa ja osaltaan takaavat tilintarkastajien ammattitaidon riittävyys ja tilintarkastuksen korkean laadun”. (Alakare 2008, 12)

Tutkintouudistukseen liittyen Ossi Saarinen esittää idean yhtenäisestä tilintarkastajan perustutkinnosta, jonka suorittanut henkilö voisi erikoistua haluamalleen alalle (Sorsa 2008, 10). Lehdessä 5/2009 raportoidaan tilintarkastajajärjestelmän uudistuksen perusteista, joita ovat nykyisen kolmen tilintarkastajaluokan selkiyttäminen sekä ammattitaitoisten ja osaavien tilintarkastajien riittävyys. Artikkelissa hallitusneuvos Marja-Leena Rinkineva kommentoi lailla säädellyn perusosaamisen puolesta. (Sviili 2009f) Niin ikään lehdessä 6/2009 emeritusprofessori Edward Andersson puolustaa yhtenäistä tilintarkastajan perustutkintoa, joka olisi tasoltaan nykyistä HTM-tutkintoa vastaava ja jonka suorittanut saisi käyttää nimeä ”hyväksytty tilintarkastaja”. Tämän jälkeen tilintarkastajan olisi erikseen mahdollista erikoistua suurten kansainvälisten

yri-yritysten tai julkisen sektorin tarkastustehtäviin suorittamalla lisämoduuleja. (Sviili 2009g, 33-34)

Ilmeisenä huolena liittyen tilintarkastajatutkinnon uudistamiseen on ollut mahdollinen ammattitaidon heikentyminen, sillä esimerkiksi KHT-yhdistyksen puheenjohtaja Rabbe Nevalainen on puhunut ammatillisen tason säilyttämisen puolesta (Kansainväliset vaatimukset, Tilintarkastus 1/2208, 82). Myös KHT-yhdistyksen myöhempi puheenjohtaja Hannu Pellinen on toteaa tutkintouudistukseen liittyen, että ”on tärkeää, että Suomessa on jatkossakin riittävästi ammatissa toimivia tilintarkastajia, joiden osaaminen on tunnustettua kansainvälisessä ja entistä monimutkaisemmassa toimintaympäristössä” (Sviili 2011a, 31).

Jatkuva kouluttautuminen

Tilintarkastajilta edellytetään jatkuvaa kouluttautumista ja tietojen pitämistä ajan tasalla. Esimerkiksi tilintarkastaja Päivi Sten kiittelee HTM-yhdistyksen vuosittain järjestämiä koulutuksia, jotka auttavat alan tietojen hallinnassa (Hyvönen 2009b, 28). HTM-tilintarkastajat ry:n 60-vuotisjuhlasta kertova artikkeli on otsikoitu: ”Ydintehtävänä jäsenistön koulutus” ja ingressissä kerrotaan yhdistyksen perustetun ”edistämään pk-yrityksiä tarkastelevien tilintarkastajien ammattitaitoa ja yhtenäistämään tilintarkastuksen laatua” (Kosonen & Nurmi 2011, 16). HTM-yhdistys perusti 1958 koulutusvaliokunnan, jonka tarkoituksena oli suunnitella tilintarkastajina toimivien henkilöiden jatkokoulutusta, ja koulutustoiminta onkin ollut tärkeä osa yhdistyksen toimintaa alusta lähtien. Lisäksi yhdistys pyrkii tukemaan jäsenistöään ja levittämään ajankohtaista tietoa oman jäsenlehtensä kautta. (Kosonen & Nurmi 2011, 18) Myös KHT-yhdistyksen puheenjohtajaksi valittu Hannu Pellinen toteaa haastattelussa, että ”yhdistysten tärkeänä tehtävänä on jäsenten ammatillisen osaamisen ylläpitäminen ja edistäminen” (Sviili 2011s, 28).

Revisioneuvos Ossi A. Saarinen nostaa mielipidetekstissään KHT- ja HTM-tarkastajia ja auktorisoitujen tilintarkastajien instituutiota koskevinä hyvinä puolina esiin HTM-tilintarkastajien systeemaattisen ja laajan laatukoulutusohjelman ja KHT-tilintarkastajien yhtiö- ja yhdistyskohtaisen koulutuksen. Tilintarkastus on

varmennustyötä, ja varmentajana toimivalle henkilölle on tärkeätä pitää tietopohja ajantasaisena jatkuvan täydennyskoulutuksen kautta. (Saarinen 2011, 64-65)

Pitkään tilintarkastusalalla toimineen Yrjö Tuokon mukaan alalla pärjääminen vaatii jatkuvaa opiskelua. Hän kertoo, että ”jokainen vapaa tunti kuuluu lainsäädännön ja oikeuskäytäntöjen päivittämisessä” ja jatkaa, että ”Asiakkaan näkökulmasta katsottuna tilintarkastaja ei voi mennä hänen luokseen ja sanoa ’en tiedä tätä asiaa, pitää kysyä asiantuntijalta’. Tämä liittyy alan arvostukseen. Luonnollisesti on vaikeita kysymyksiä kuten arvonlisäverotus, joita pitää pohtia asiantuntijoiden kanssa.” (Aejmelaeus 2008b, 11) Niin ikään lehdessä 2/2009 todetaan, että ”tilintarkastajan ammattitaito on katoava luonnonvara, jollei sitä jatkuvasti harjoita ja opiskele uutta” (Hyvönen 2009b, 27). Tilintarkastaja Päivi Sten kertoo alan lehtien ja uusien kirjojen lukemisen vievän aikaa niin, että muuta kirjallisuutta ei yleensä ehdi lukea. Nykyaikana on saatavilla valtavasti tilintarkastusalaan koskevaa tietoa, ja ”tietotulvan nykyaika koettelee hermoja” (Hyvönen 2009b, 28).

Euroopan Tilintarkastajaliiton puheenjohtaja Hans van Damme toteaa haastattelussa, että tilintarkastajien tulisi valmistautua huolella ISA-standardien käyttöönottoon. Van Damme kommentoi myös, että ”monelle tulee uutena asiana, että standardit vaativat kouluttautumista ja opiskelua”. (Sviili 2010a, 19)

KHT-yhteisöissä nuoria tilintarkastajia pyritään valmentamaan esiintymistilanteita varten, jotta viestintä olisi sujuvaa. KHT-tilintarkastaja Tuija Korpelainen kertoo, että ”on tärkeää, että nuoret saavat tilaisuuksia ja puheenvuoroja vaativimmissakin tilanteissa. Valmennamme heitä tuleviksi partnereiksi ja vastuullisiksi tarkastajiksi, jotta he oppisivat ottamaan näitä rooleja ja viemään viestiä eteenpäin.” (Sviili 2009d, 44)

Ossi Saarinen on nähnyt ongelmia tilintarkastajien osaamisen kohdistumisessa. Hän sanoo, että ”suurten yhtiöiden tarkastustehtäviin koulutetaan tilintarkastusyhteisöjen sisällä suurta joukkoa nuoria henkilöitä, mutta 100 000 pk-yrityksen tarpeita varten ei ole riittävästi tulijoita”. (HTM-päivänä esillä, Tilintarkastus 1/2008, 83)

Auktorisoinnin valvonta

TILA käsittelee tapauksia, joissa tutkitaan, ovatko tilintarkastajan hyväksymisen edellytykset voimassa. TILA:n ratkaisuperusteina vaikuttavat muun muassa rikostuomio, valvonnan laiminlyönti, ylivelkaantuminen ja suoritettujen tilintarkastusten alkainen lukumäärä. Tilintarkastajilta odotetaan hyvämaineisuutta ja ammatillista uskottavuutta. Yksikin tilintarkastaja voi vaikuttaa negatiivisesti koko ammattikunnan kuvaan, mikä on myös seikka, jonka TILA joutuu huomioimaan ratkaisua antaessaan. (Katz & Niemi 2009)

Tilintarkastus 2/2012 –lehdessä esitellään eräässä artikkelissa TILA:n suorittamaa valvontaa yleisellä tasolla. ”TILA valvoo KHT-tilintarkastajien ja KHT-yhteisöjen toimintaa, ammattitaitoa ja hyväksymisen edellytysten säilymistä”. HTM-tilintarkastajien valvonnasta vastaavat TIVA:t eli kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat. Lähtökohtana valvonnassa on määritelmä, että ”tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastuslaissa tarkoitettut tehtävät ammattitaitoisesti, rehellisesti ja huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen”. (Horsmanheimo 2012, 64)

3.2.2 Kokemus

HTM-tilintarkastajien puheenjohtajan Ossi A. Saarisen mukaan koulutus ja sitä myöten hankittu osaaminen on tärkeä lähtökohta. Hänen mukaan tarvitaan kuitenkin myös kokemusta, sillä ”teoria on vain pohja, jolta ammattitaidon rakentaminen vasta alkaa.” (Hyvönen 2009a, 24) HTM-tilintarkastaja Päivi Sten toteaa haastattelussa, että ”ammatin tietotaito kertyy vuosien saatossa tehdystä pitkäjänteisestä työstä” (Hyvönen 2009b, 28).

Tilintarkastajatutkintoon hakevalta edellytetään pääsääntöisesti ”vähintään kolmen vuoden käytännön kokemus kirjanpitovelvollisen yhteisön tai säätiön tilinpäätösten, konsernitilinpäätösten tai vastaavien taloudellisten laskelmien tarkastamisesta” (Alakare 2008, 13). Lisäksi vaatimuksia on tarkennettu määrittelemällä, että ”kokemuksesta vähintään kaksi vuotta tulisi olla saatu hyväksytyyn tilintarkastajan ohjauksessa” (Alakare 2008, 13). Pitkä käytännön kokemus muista taloushallinnon töistä voi

muodostaa poikkeuksen, jolloin ”esimerkiksi 15 vuoden käytännön kokemus talousjohtajan tehtävistä täyttäisi käytännön kokemusta koskevat hyväksymisen edellytykset” (Alakare 2008, 14). Tuore KHT-tutkinnon suorittanut tilintarkastaja Tuomo Korte kommentoi kokemusvaatimusta: ”kolmen vuoden työkokemusvaatimus on perusteltu, koska tämä on eri ammatti kuin vaikkapa talouspäällikön tehtävä” (Sviili 2009b, 16)

Tarkastustyö on varmennustyötä, jonka tavoitteena on antaa lausuntoja ja varmentaa taloudellisen informaation asiasisältö. ”Perusedellytys varmentajalle on riittävä ammattitaito ja työkokemus”, kirjoittaa revisioneuvos Ossi A. Saarinen mielipidetekstissään (Saarinen 2011, 64). Saarinen pitää ongelmana toiminnantarkastajainstituutiota muun muassa siksi, että toiminnantarkastajina toimivien henkilöiden kokemuspohja ja ammattitaito vaihtelevat erittäin paljon verrattuna auktorisoituihin tilintarkastajiin. (Saarinen 2011, 65)

KHT-yhdistyksen puheenjohtaja Hannu Pellinen vastustaa EU-komission uudistusehdotusta koskien isojen tilintarkastusyhteisöjen kieltoa harjoittaa muuta liiketoimintaa. Pellinen sanoo haastattelussa: ”Suurten kansainvälisten yhtiöiden tilintarkastuksessa vaaditaan monipuolista erityisosaamista. Laadukkaiden tilintarkastuspalvelujen tarjoaminen vaikeutuisi, koska kielto esimerkiksi veisi pohjan työkierrolta, jonka avulla varmistetaan osaamisen ja asiantuntemuksen karttuminen tilintarkastajille tilintarkastusyhteisössä.” (Sviili 2012a, 19) Myös Eero Suomela kirjoittaa artikkelissaan, että kielto muun liiketoiminnan harjoittamiseen ”kaventaisi tarkastustiimin osaamistasoa” (Suomela 2012, 20).

Professori Pontus Troberg näkee käytännön kokemuksen merkityksen myös opetustyön kannalta. Hän kertoo kolumnissaan, että Helsingin kauppakorkeakoulun tilintarkastuskursseilla toimii opettajina KHT-tilintarkastajia, jotka opetuksen myötä jakavat monipuolista kokemustaan. Lisäksi koululla vierailee tilintarkastusalan huippuja kertomassa alan kehityksestä. (Troberg 2008, 17)

Tilintarkastaja Solveig Törnroos-Huhtamäki toteaa haastattelussa tilintarkastusalalla menestymisen vaativan kokemusta. Hän sanoo, että ”huipulle ja korkeisiin ansioihin pääsy edellyttää ammatillista kypsymistä ja kehittymistä” (Sviili 2008a, 19). Hän myös kertoo tarvinneensa omalla urallaan kokemuksen tuomaan rauhallisuutta joutuessaan

toimimaan kovan paineen alla sekä ollessaan median kritiikin kohteena toimiessaan Soneran päävastuullisena tilintarkastajana 2000-luvun alussa. (Sviili 2008a, 19-20)

Tilintarkastaja Yrjö Tuokko painottaa haastattelussa, että tilintarkastajalla tulisi olla kokemusta myös yritysmaailmasta toteamalla ”hallintoa ei voi pätevästi tarkastaa, jos ei ole kokemusta käytännön työstä ja vastuusta päätöksenteossa yrityksen puolella” (Aejmelaeus 2008b, 10). Hän sanoo myös, että ”Asioiden tarkastaminen ilman käytännön kokemusta ontuu pahan kerran. Kyllä muutaman kymmenen vuoden kokemuksen omaava kirjanpitäjä pyörittelee nuorta maisteria miten tahtoo” (Aejmelaeus 2008b, 10). Niin ikään Tuokko kertoo uskovansa, ”että tilintarkastajana menestyy jokainen, joka haluaa haasteellisia tehtäviä ja jolla on käytännön kokemusta taloushallinnosta sekä valmiutta ottaa vastuuta” (Aejmelaeus 2008b, 11).

Toisaalta tuore KHT-tilintarkastaja Tuomo Korte sanoo, että ”aiempi kokemus yritystoiminnasta ei mielestäni ole välttämättömyys. Monet koulun penkiltä alalle tulleet ovat pärjänneet hyvin tilintarkastajina” (Sviili 2009b, 16). Toinen tuore KHT-tilintarkastaja Niilo Järkäs puolestaan kertoo, ”että aiemmasta työkokemuksesta avustavissa taloushallinnon tehtävissä, ERP-projektissa, pankissa ja verotoimistossa on ollut paljonkin hyötyä tilintarkastajan tehtävissä” (Sviili 2010b, 45).

Euroopan komission loppuvuodesta 2010 julkaistu vihreä kirja esittää yhtenä vaihtoehtona tilintarkastuksen kehittämiseksi yhteistilintarkastuksen, jossa kaksi toisistaan riippumatonta tilintarkastajaa suorittaa yhdessä saman lakisäätöisen tilintarkastuksen. Yhteistilintarkastuksen hyvänä puolena nähdään esimerkiksi seikka, että eri yhteisöjen tilintarkastajat toisivat mukanaan ”toisiaan täydentävää teknistä tietämystä ja kokemusta monimutkaisten tilinpäätösstandardien tehokkaasta soveltamisesta”. (Järvinen & Haapamäki 2011, 23)

EU:n komission esittämä tilintarkastusdirektiivin muutos sisältää myös ehdotuksen pakollisesta tilintarkastusyhteisön rotaatiosta. ”Pakollinen firmarotaatio heikentäisi tilintarkastuksen laatua monella tavalla. Suuren monikansallisen yrityksen tilintarkastus on monimutkainen kokonaisuus. Omasta kokemuksestani voin sanoa, että ’sisälle pääseminen’ tähän vie useamman vuoden”, kirjoittaa KHT-tilintarkastaja Eero Suomela (Suomela 2012, 20). Niin ikään KHT-tilintarkastaja Markku Katajisto toteaa: ”Tilintarkastuksessa jatkuvuus on olennaista, sillä pitkäaikaisessa yhteistyössä

liiketoimintojen tuntemus syvenee. Kun jatkuvasti ei tarvitse opetella uutta, voidaan tilintarkastuksessa keskittyä olennaiseen” (Katajisto 2012, 22).

Asiakasyrityksessä tilintarkastusta voidaan arvioida Boardmanin työkalulla, joka esitellään Tilintarkastus 4/2012 –lehdessä. Yksi erillinen arvioitava osatekijä on tilintarkastajan kokemus, jossa tarkastellaan, ovatko tarkastajien ”tekninen osaaminen ja kokemus riittävällä ja oikealla tasolla” (Katajisto 2012, 23). Toinen kokemusta heijastava osatekijä on ”jatkuvuus ja uusiutumiskyky”, jolla arvioidaan tilintarkastustiimin ”kumuloitunutta osaamista yrityksestä ja sen liiketoiminnasta” (Katajisto 2012, 23).

3.2.3 Henkilökohtaiset ominaisuudet

Nykyajan mielikuva tilintarkastajan ammatissa toimivasta henkilöstä on ”kansainvälinen, osaava, kielitaitoinen ja ulospäin suuntautunut, jopa tyylikäs ja hyvin pukeutuva” (Virtanen & Holopainen 2008, 15). Tilintarkastajan ammattissa toimivan pitää luonnollisesti olla kiinnostunut ammatinsa aiheesta, eli numeroista, yrityksen toiminnasta ja lainsäädännöstä. Ammatti vaatii myös sitoutumista, koska ammatissa toimiva ”ei voi ajatella kahdeksasta neljään –työaikoja.” (Aejmelaeus 2008b, 11). Myös HTM-tilintarkastaja Hanna Keskinen sanoo haastattelussa, että ”ehkä työhön hakeutuminen kuitenkin vaatii todellista mielenkiintoa” (Sviili 2010b, 42).

Tilintarkastajilta vaaditaan kykyä oppia ja välittää tietoa eteenpäin. Esimerkiksi IFRS-tilinpäätösnormiston käyttöönotto vaatii uuden ajattelutavan omaksumista. Pörssiyhtiöiden talousjohtajille tehdystä kyselystä paljastui, että vastanneista noin 81 % kertoi saaneensa tilintarkastajilta paljon tai erittäin paljon tietoa liittyen IFRS-tilinpäätökseen. (Virtanen 2008, 21-22)

HTM-yhdistyksen puheenjohtaja Ossi A. Saarinen pitää tilintarkastajan tärkeimpinä ominaisuuksina kykyä kokonaisuuksien hallintaan ja taloushallinnon työn ymmärtämistä (HTM-päivänä esillä, Tilintarkastus 1/2008, 83). Professori Pontus Troberg kertoo puolestaan PricewaterhouseCoopers International:n toimitusjohtaja Sam DiPiazan sanoneen, että yksi tilintarkastusyhteisöjen tärkeimmistä haasteista on saada houkuteltua ”parhaat ’aivot’ yrityksen ’riveihin’ ja saada myös pidettyä heidät yhteisön

palveluksessa” (Troberg 2008, 17). Myös tilintarkastaja Solveig Törnroos-Huhtamäki on sitä mieltä, että tilintarkastajalta vaaditaan analyttisuutta ja systemaattisuutta, jotta yrityksen kannalta oleelliset asiat ja virheet voi hahmottaa (Sviili 2008a, 19).

Ihmissuhdetaidot ovat tilintarkastajana toimivalle henkilölle tärkeä ominaisuus. Sekä HTM-yhdistyksen puheenjohtaja Ossi A. Saarinen että KHT-yhdistyksen puheenjohtaja Rabbe Nevalainen ovat Tilintarkastus-lehden haastattelussa sitä mieltä, että ”asiakkaan kannalta paras tilintarkastaja on ammatillisesti kypsä ammatti- ja ihmissuhdetaitoinen henkilö” (Sorsa 2008, 10). KHT-tilintarkastaja Yrjö Tuokko toteaa haastattelussa, että ”pelkkiin numeroihin ja pykäliin ei kuitenkaan voi hautautua vaan asiakkaiden kanssa on kyettävä kommunikoimaan” (Aejmelaeus 2008b, 11). Juuri KHT-tutkinnon suorittanut tilintarkastaja Tuomo Korte kertoo, että ”työn ihmisläheisyys yllätti. Tämä on yhdistelmä numero-osaamista ja vuorovaikutusta erilaisten ihmisten kanssa” (Sviili 2009b, 16). Myös HTM-tilintarkastaja Päivi Sten kertoo, että ”ihmissuhdetaidot tulevat tarpeeseen” ja ”ihmistuntemus kertyy mitä moninaisimmista paikoista ja [--] tilintarkastajan haasteisiin kuuluukin muuttaa se osaksi ammattitaitoa” (Hyvönen 2009b, 27).

Auktorisoidun tilintarkastajan Solveig Törnroos-Huhtamäen mukaan kommunikointitaidot ovat erityisen tärkeitä kansainvälisessä ympäristössä, eli esimerkiksi silloin, kun kyseessä on maailmanlaajuisesti toimiva tilintarkastustiimi. Yleisestikin ottaen hänen mukaansa ”hyvät vuorovaikutustaidot ja ulospäin suuntautuneisuus luovat edellytykset onnistuneisiin asiakassuhteisiin”. (Sviili 2008a, 19) KHT-tilintarkastaja Robert Kajander kertoo haastattelussa, että ”hyvä tilintarkastaja pyrkii näkemään mahdollisimman hyvin asiakkaan tarpeet eli asiakaspalvelua tämä työ pitkälti on” (Remes 2009, 39). HTM-tilintarkastaja Rauno Meetterin mukaan vuorovaikutusta asiakkaan kanssa edistää ”se, että tilintarkastaja ymmärtää asiakkaan liiketoimintaa ja yrittämistä. Plussaa on, jos tilintarkastaja itsekin toimii yrittäjänä.” Lisäksi hänen mukaansa ”tilintarkastajassa yhdistyvät myyntimies ja taitava neuvottelija, joka saa onnistuneesti viestittyä omat näkemyksensä asiakkaalle.” (Sviili 2009e, 45).

KHT-tilintarkastajat Pekka Pajamo ja Tuija Korpelainen ”pitävät asiakasviestinnän perustana sitä, että tilintarkastaja hahmottaa kokonaisuuksia ja kykenee kiteyttämään olennaisen tekemistään havainnoista ja johtopäätöksistä”. Lisäksi ”Korpelainen

korostaa yksiselitteisen selkeää viestintää tarkastuksen kaikissa vaiheissa. Asiakasta ei saa jättää yksin miettimään, mitä tilintarkastaja mahtoi tarkoittaa.” (Sviili 2009d, 43)

Professori Pontus Troberg kirjoittaa kolumnissaan vuorovaikutustaitojen olevan keskeinen osa Helsingin kauppakorkeakoulun tilintarkastusopetusta. ”Hyvät vuorovaikutustaidot omaavalla tilintarkastukseen erikoistuneella opiskelijalla on turvattu ja mielenkiintoinen tulevaisuus tämän päivän taloussyökin myllerryksessä”, hän kirjoittaa (Troberg 2008, 17).

Tilintarkastajalta vaaditaan organisointi- ja paineensietokykyä, sillä tilinpäätöstarkastukset ajoittuvat usein samaan ajanhetkeen alkuvuodesta. Lisäksi auktorisoitu tilintarkastaja Solveig Törnroos-Huhtamäki kuvaa tilintarkastajalta vaadittavan ”pitkää pinnaa” kestävä eri sidostyhmien tilintarkastajaan ja tämän työhön kohdistamat paineet. (Sviili 2008a, 19-20)

Tilintarkastus-lehden päätoimittaja Tarja Sviili peräänkuuluttaa numeron 1/2009 pääkirjoituksessa tilintarkastajien skeptisyyttä. Skeptisyys on hänen mukaan erityisen tärkeää tarkastettaessa tilinpäätöksiä globaalien finanssikriisin aikana. (Sviili 2009a, 5) HTM-tilintarkastaja Päivi Sten kuvaa asennetta sanoen: ”Erityisesti laskusuhdanteessa tuntosarvet on pidettävä korkealla rutiinitarkastuksessa myyntisaamisten ja mm. varaston arvostamiseen liittyen” (Hyvönen 2009b, 27). Tarja Sviili muistuttaa ammatillisen skeptisyyden tärkeydestä myös lehden 5/2010 pääkirjoituksessa. Hän toteaa, että matasuhdanteen aikana yrityksissä voidaan pyrkiä kaunistelemaan lukuja, minkä ammatillista skeptisyyttä osoittava tilintarkastaja osaa huomioida esimerkiksi arvioidessaan yrityksen edellytyksiä toiminnan jatkamiseen. (Sviili 2010c, 5) EU:n tilintarkastusuudistukseen liittyvää vihreätä kirjaa kommentoitiin muun muassa siitä, että tilintarkastajan ammatillisen skeptisyyden vahvistaminen olisi tarpeellista (Konsultaatio tilintarkastuksen vihreästä kirjasta, Tilintarkastus 2/2011, 45).

Professori Robert Knechel pitää tilintarkastajien ammatillista harkintaa erittäin tärkeänä. Tilintarkastusstandardit edistävät rutiinien muodostumista, mikä Knechelin mielestä on huolestuttava asia ja voi johtaa siihen, että ”hälytyskelloja ei kuullakaan, kun ne jäävät rutiinien ulottumattomiin”. Hän kommentoi myös, että ammatillinen ”harkinta ei ole prosessin heikkous, vaan välttämättömyys ja voimavara”. (Niemi 2010, 51) HTM Lasse Åkerbladin ja HTM Matti J. Mäkisen mukaan tilintarkastajilta vaaditaan ammatillista

harkintaa ISA-normiston soveltamisessa. Åkerblad näkee ammatillisen harkinnan mahdollisuutena tilintarkastajan osaamisen hyödyntämiselle. (Sviili 2012b, 43)

HTM-yhdistyksen puheenjohtaja Ossi A. Saarinen kommentoi tilintarkastajalta vaadittavan rohkeutta etenkin taloudellisesti haastavina aikoina. Tilintarkastaja ”tietää, mitä numerot tarkoittavat, ja hänellä pitää olla rohkeutta kertoa, milloin peli kannattaa viheltää poikki” (Hyvönen 2009a, 24). Myös KTM-yhdistyksen puheenjohtajana toiminut Esa Kailiala sanoo tilintarkastajien tarvitsevan rohkeutta kyseenalaistaa ja haastaa tilinpäätöksen tekijöitä. Kailiala toteaa: ”Täytyy uskaltaa olla jotakin mieltä ja heittää ilmaan tyhmiltäkin tuntuja kysymyksiä.” (Sviili 2009c, 7) Iso-Britannian Financial Reposting Councilin toiminnanjohtaja vaati EU:n tilintarkastuskonferenssin panelissa ”ammattikunnalta rohkeutta haastaa yritysjohto arvostusten perusteista” (Sviili 2011b, 60).

Tilintarkastusta voidaan arvioida Boardmanin arviointityökalulla. Yhtenä tarkasteltavana kriteerinä työkalussa ovat tilintarkastajan kannanotot. Tilintarkastuksen laadun kannalta on hyvä, jos kannanotot ovat itsenäisiä ja tilintarkastaja osaa haastaa yrityksen johdon tarvittaessa. Toinen erityisesti henkilökohtaisia ominaisuuksia käsittelevä arviointikriteeri on kommunikointi, jonka tulee olla selkeää, ymmärrettävää, rakentavaa ja oikea-aikaista. Lisäksi tilintarkastajan, johdon ja sisäisen tarkastuksen välisen yhteistyön tulee olla toimivaa. Tilintarkastajien tulisi toimia asiakaslähtöisesti ja huomioida asiakkaan odotukset ja tältä saatu palaute. Omana erillisenä arvioitavana kohtanaan esitetään myös seikka, että tilintarkastajien tulisi pystyä hahmottamaan kokonaisuuksia, osoittamaan hyvää arviointikykyä sekä valmiutta päätöksentekoon. (Katajisto 2012, 23)

Suomalaisia tilintarkastajia on kritisoitu eräissä haastattelututkimuksissa siitä, että ”heidän kykynsä ennustaa tulevaa eli arvioida johdon käyttämää harkintaa testauksessa käytettävien osatekijöiden suhteen” on kyseenalainen (Huikka & Silvola 2011, 12). Tilintarkastajan näkökulmasta tarkasteltuna kyse on kuitenkin siitä, että ”arvonlaskelmissa ei ole olemassa oikeaa ja väärää. [--] näissä ei ole absoluuttista totuutta koskaan. Ei ole koskaan oikeata tilinpäätöstä, mutta ei ole myöskään absoluuttista totuutta” (Huikka & Silvola 2011, 12).

3.2.4 Muut havainnot

Tilintarkastus-lehden lukijakyselyn tuloksissa todettiin lehden tärkeänä tehtävänä olevan ajankohtaisen tiedon välittäminen sekä alan yleiskuvan tarjoaminen. Lehteä lukevat tilintarkastajat toivoivat esimerkiksi lyhyehköjä ja helppolukuisia juttuja, koska he kokivat, että aika ei riitä pidempien tekstien lukemiseen vapaa-ajalla. Lehdessä toivottiin olevan juttuja asioista, ”jotka eivät suoraan tule omassa työssä esille, mutta joista olisi hyödyllistä tietää – saada laajempi kuva jostain aiheesta ja yleisesti alasta” (Aejmelaeus 2008a, 10). Tilintarkastus-lehden todettiin olevan tärkeä tietolähden tilintarkastajatutkintoon valmistautuville. (Aejmelaeus 2008a)

Lehdessä 2/2008 esitellään tilintarkastuksen historiaa Suomessa. Vuoden 1895 osakeyhtiölaissa säädettiin tilintarkastuksen pakollisuudesta, vaikka todellisuudessa kyse oli vain muodollisuudesta. Laissa ei asetettu vaatimuksia tilintarkastajille, ja tarkastajina toimikin täysin talouteen perehtymättömiä henkilöitä. Kirjanpitolainsäädäntökään ei ollut vielä tuolloin olemassa. ”Toisaalta muista ohjeista oli luettavissa se, että tilintarkastajilta odotettiin hyvää liiketoiminnan ymmärtämistä ja toimialan tuntemista” (Kosonen 2008a, 24). Kirjallisuudessa opastettiin ”tilintarkastajia perehtymään osakeyhtiölakiin, yhtiön sääntöihin ja mahdollisiin hallituksen ohjesääntöihin sekä hankkimaan yhtiökokousten ja hallitusten pöytäkirjoista, kirjanpidosta ja muista liikkeen papereista tarpeelliset tiedot” (Kosonen 2008a, 25). Lisäksi kerrottiin, että tilintarkastajan tulee osata ”lukea kirjanpitoa ja bilanssia pitäen silmällä *likviditeti-näkökohtia*” (Kosonen 2008a, 25). 1940-luvun sota hidasti laskentatoimen kehitystä, mutta tilintarkastus eteni kuitenkin vähitellen ajan myötä. Tilintarkastajan rooli virheiden etsijänä alkoi muuttua kohti laajempaa ammatinkuvaa. (Kosonen 2008a)

Professori ja VALA:n puheenjohtaja Jukka Mähönen kommentoi tilintarkastusprofessiota sanoen Tilintarkastus-lehden haastattelussa, että ”Näihin tehtäviin ryhtyvät täytyy ymmärtää, että tilintarkastus on talouselämän keskeisin valvontafunktio. En näe tilintarkastajaa pelkästään osakkeenomistajien agenttina vaan kyse on myös yleisestä edusta, minkä vuoksi ammattikunnalla on velvollisuus hoitaa yhteiskunnallinen valvontatehtävänsä kunnolla.” (Sviili 2008b, 17)

Lehdessä 3/2008 esitellään tilintarkastajien ja sisäisten tarkastajien eettisistä ohjeista tehtyä tutkimusta. Kahden ryhmän eettiset ohjeet eroavat muun muassa siinä, että tilintarkastajien ohjeissa määritellään, että ”ammattillisen pätevyyden ylläpitämiseen kuuluu työhön liittyvien teknisten asioiden seuraaminen ja niiden kehityksen ymmärtäminen” (Taimisalo 2008, 47). Vastaavaa kohtaa ei ole sisäisten tarkastajien ohjeissa. Yleisesti ottaen eettisten ohjeiden pohjalta ”tilintarkastajien ammattitaidosta syntyy staattisempi kuva kuin sisäisten tarkastajien”, koska tilintarkastajien osalta puhutaan ammattitaidon ”ylläpitämisestä”, kun taas sisäisten tarkastajien ohjeissa puhutaan ”kehittämisestä” (Taimisalo 2008, 48). Tilintarkastajien eettisten ohjeisen mukaan ”tilintarkastajien ei tulisi antaa liioiteltuja lupauksia tarjoamistaan palveluista eikä hankkimastaan pätevyydestä tai kokemuksesta” (Taimisalo 2008, 49). Kuitenkin huomattavaa on, että ”tilintarkastajien ohjeissa on käytetty paljon verbejä ehtomuodossa kuten esimerkiksi ’tulisi harkita’, ’tulisi noudattaa’ ja ’tulisi ryhtyä’. Tämä kehottava ilmaisu tuottaa tilintarkastajien eettisistä ohjeista suosittavan mielikuvan eikä se sulje pois mahdollisuutta tehdä asioita toisella tavalla” (Taimisalo 2008, 50).

Filosofi Maija-Riitta Ollilla sanoo eettisyyden merkityksen lisääntyvän tilintarkastaja-ammattissa vaikeina aikoina. Hänen mukaansa ”hyve-etiikka syrjäyttää periaate-etiikat kriisiaikoina, jolloin moraalisesti oikean ratkaisun löytämiseksi vaaditaan harjaantumista ja kypsyyttä yksikäsitteisen säännön seuraamisen sijasta”. (HTM-päivässä pohdittiin, Tilintarkastus 2/2009, 64) Yleisesti ottaen tilintarkastajan tulisi tuntee eettisyys ”luontaiseksi osaksi omia toimintaperiaatteita”, sillä ”tilintarkastajan toiminta ei onnistu olosuhteissa, joissa hänen odotetaan arvioivan muiden toimintaa vastoin itsensä noudattamia arvoja” (Palvi 2010, 26).

Tarja Sviili näkee toiminnantarkastuksen uhkana tilintarkastusprofessionille, sillä toiminnantarkastusta säätelyyn on esitetty hyvin väljiä säännöksiä. Toiminnantarkastuksen puitteissa tarkastustyötä voisivat tehdä sellaiset henkilöt, joilla ei ole riittävää laskentatoimen tuntemusta. Vaarana on, että suuri yleisö sekoittaa maallikot varsinaisiin tilintarkastajiin, joiden toiminta on hyvin säänneltyä ja valvottua. (Sviili 2008c, 7) Myös KHT-yhdistyksen toiminnanjohtaja Jouko Ilola näkee asiassa ongelmia. Ensinnäkin ulkomaisten kollegoiden on vaikea ymmärtää järjestelmää, sillä ”muualla tilintarkastaja on ammatti, joka edellyttää tiettyä kelpoisuutta ja kokemusta” (Forssell 2008, 45). Toinen ongelma Ilolan mukaan on vaara, että ”toiminnantarkastus

helposti sekoitettaisiin tilintarkastukseen. Täytyy pitää selkeänä, mikä on tilintarkastusta ja kuka voi harjoittaa ammattia.” (Forssell 2008, 45)

KHT- ja HTM-tutkintojen hakijamäärien seuraaminen on kuulunut lehden aiheisiin. Sekä hakijamäärien että tutkinnon läpäisseiden määrän kasvua on luonnehdittu ”valon pilkahdukseksi” (Sviili 2008d, 7). Uusien auktorisoitujen tilintarkastajien vähäinen määrä on muutoin aiheuttanut jonkin verran huolta, sillä tilintarkastusammattikunta ei näillä määrillä pysty välttämättä vastaamaan kasvavaan tilintarkastuspalveluiden kysyntään. (Sviili 2008d, 7) Myös KHT-yhdistyksen toiminnanjohtaja Jouko Ilola näkee huolenaiheena tilintarkastaja-ammattikunnan pienuuden Suomessa. ”Jos verrataan ei Pohjoismaiden kansantalouksien kokoa, tulisi meillä hyväksytyjen tilintarkastajien lukumäärän olla nykyistä selvästi suurempi. Ammattikunnan kasvu on kuitenkin pysähtynyt ikärakenteen ja muun alalta poistuman seurauksena”, hän kertoo. (Forssell 2008, 45)

Eu-komission tilintarkastuksen säädösehdotusten kommentteissa käsiteltiin myös tilintarkastajien valvonnan järjestämistä. Säädösehdotuksen mukaan valvonta järjestettäisiin tilintarkastajista ja tilintarkastusyhteisöistä riippumattomalla tavalla. Kommenteissa vaaditaan ammattikunnan edustajien osallistumista valvontaan myös jatkossa. ”Sekä KHT-yhdistys että HTM-tilintarkastajat ry pitävät tilintarkastajan oikeusturvan kannalta välttämättömänä, että valvontaa koskeva päätöksenteko perustuu aktiivitilintarkastajien tuomaan ammatilliseen kokemukseen ja osaamiseen tilintarkastusstandardien soveltamisesta erilaisissa toimeksiannoissa.” (Tilintarkastajat korostavat, Tilintarkastus 2/2012, 38)

Metso Oyj:n toimitusjohtaja Jorma Eloranta kommentoi tilintarkastajan osaamisvaatimuksia toteamalla, että ”Tilintarkastajista ei kuitenkaan pidä yrittää tehdä ihme-ihmisiä, jotka osaavat kaiken. Heidän päätehtävänsä on varmistaa, että tilinpäätös on oikein laadittu.” (Forssell 2010, 9)

4 TUTKIMUKSEN KESKEISIMMÄT TULOKSET

Tämän tutkimuksen tavoitteena on ollut muodostaa käsitys, mitä on tilintarkastajan ammattitaito ja millaisista osista se muodostuu. Tavoitteen saavuttamiseksi tutkimusprosessin alussa asetettiin kaksi tutkimuskysymystä, joihin vastataan tässä luvussa (ks. luku 1.2) Tutkimuskysymykset ovat:

- Millainen kuva tilintarkastajan ammattitaidosta syntyy ammattilehtikirjoittelusta?
- Vastaavatko ammattilehdissä julkaistujen kirjoitusten teemat aiemmissä tutkimuksissa havaittuja hyvän tilintarkastajan piirteitä?
 - Pyritäänkö lehtikirjoittelulla tukemaan ammattitaidon kehittymistä ja kehittämistä?

4.1 Ammattitaito ammattilehtikirjoittelun näkökulmasta

Aineiston perusteella Tilintarkastus-lehdessä on käsitelty ammattitaitoa erityisesti ammattitutkintojen kautta. KHT- ja HTM-auktorisointeja pidetään selvästi arvossa ja niiden uskotaan toimivan hyvänä todisteena ammatissa toimivan henkilön ammattiosaamisesta. Tutkintonimikkeet sinänsä ovat myös hyvin tunnettuja brändejä, joten niiden arvosta halutaan pitää kiinni (Sviili 2012c, 5). Ammattitutkinnon suorittamista pidetään merkittävänä saavutuksena. Tilintarkastus-lehdessä on julkaistu tutkinnon suorittaneiden nimilistoja sekä onniteltu tentin hyväksytysti läpäisseitä. Lehteen on myös haastateltu useita tuoreita auktorisoituja tilintarkastajia. Haastatteluista on käynyt ilmi ilo tutkinnon suorittamisesta, sillä hyväksytyn tilintarkastajatutkinnon on koettu tuovan ammatillisen pätevyyden sekä konkreettisen näytön osaamisesta (ks. Sviili 2010b).

Tilintarkastajatutkinto toimii selvästi ammattitaidon mittarina, jollaiseksi se on kehitetty (ks. Kosonen & Nurmi 2011, 18). Tutkinnon suorittaneisiin henkilöihin viitataan lehden teksteissä esimerkiksi puhumalla ammattitaitoisista ja osaavista tilintarkastajista sekä

tilintarkastajista, joiden osaaminen on tunnustettua myös kansainvälisessä toimintaympäristössä. (ks. Sviili 2009f; Sviili 2011a) Lisäksi tutkintoon osallistuvia henkilöitä koskevien vaatimusten on todettu toimivan ammattitaidon riittävyyden varmistajina siitäkin huolimatta, että osallistumisvaatimuksia muutettiin hieman joustavammiksi (Alakare 2008).

Perusedellytyksenä tilintarkastajan ammatissa toimimiselle ja yhtenä lähtövaatimuksena tilintarkastajatutkintoon osallistumiselle on korkeakoulututkinto. Ammattitaidon perusteet rakennetaan korkeakouluopiskelulla, ja siksi opetuksessa tulisi huomioida tilintarkastusalan tarpeet (Sorsa 2008). Lehdessä on yhdessä kolumnissa esitelty jonkin verran Helsingin kauppakorkeakoulun tilintarkastuksen opetusta. Tilintarkastuskurssien tarkoituksena on tarjota opiskelijalle valmiuksia tilintarkastustehtävien hoitamiseen. (Troberg 2008, 17) Lehdessä on kuitenkin esitetty, että korkeakoulututkinto yksinään ei vielä takaa riittävää osaamista ammatissa toimivalle henkilölle, vaikka opinnot sinänsä käsittäisivätkin monipuolisesti ammatissa vaadittavat taidot (Aejmelaeus 2008b). Tämä kertoo kokonaisuudessaan siitä, että korkeakoulututkinto on perusta, mutta ammattitaito muodostuu myös monista muista asioista.

Moni kokenut ja pitkän aikaa tilintarkastusalalla toiminut tilintarkastaja nostaa haastatteluvastauksissa esiin jatkuvan kouluttautumisen ja opiskelun merkityksen. Tilintarkastajat kertovat suuren osan vapaa-ajasta kuluvan omien tietojen päivittämiseen, sillä ammatissa menestyminen vaatii itseopiskelua ja omatoimista asioiden seuraamista. Jatkuvan kouluttautumisen vaatimuksen taustalla on oletus, että ammattitaitoisuus ei ole pysyvä tila. ”Tilintarkastajan ammattitaito on katoava luonnonvara, jollei sitä jatkuvasti harjoita ja opiskele uutta” (Hyvönen 2009b, 27). Näin ollen voidaan päätellä yksittäisen henkilön ammattitaidon vaihtelevan eri ajanhetkinä. Tavoitteena on hyvän ammattitaidon hankkiminen ja ainakin sen tason säilyttäminen. Tähän ei kuitenkaan ole olemassa käytännön mittaria, vaan lehtitekstien mukaan ammattitaidon ylläpidon onnistuminen näkyy lähinnä siitä, että tilintarkastaja pystyy hoitamaan työnsä hyvin. (ks. Aejmelaeus 2008b; Hyvönen 2009b; Saarinen 2011)

Muutamissa lehtiteksteissä on käsitelty tilintarkastajien valvontaa. Lehdessä kerrotaan esimerkiksi TILA:n valvonnan periaatteista ja toiminnasta käytännössä. Yleisellä tasolla valvontaa esittelevä artikkeli tuskin on tarjonnut lehden lukeneille tilintarkastajille uutta tietoa, sillä oletettavasti ammatissa toimivan henkilön tulisi tietää häntä koskevat

valvontasäännökset. Tästä on pääteltävissä, että tekstien tarkoituksena on saattanut olla toimia muistinvirkistykseenä tilintarkastajille ja ennen kaikkea kertoa muille lehteä lukeville henkilöille tilintarkastajien ammattitaitoon kohdistuvasta valvonnasta. Valvonta on yksi keino tarkkailla tilintarkastajan jatkuvan kouluttautumisen ja siten ammattitaidon ylläpidon toteutumista. (ks. Katz & Niemi 2009; Horsmanheimo 2012)

Edellä todettiin korkeakoulututkinnon olevan perusta, jonka päälle ammattitaito rakentuu saadun työkokemuksen myötä. Lehtiteksteissä ammattitaitoon on sanottu vaadittavan sekä tilintarkastustehtävistä että muista taloushallinnon tehtävistä saatua kokemusta. On kuitenkin huomattava, että yleisistä yrityspuolella hankituista taloushallinnon tehtävistä saadun kokemuksen merkityksestä on esitetty keskenään ristiriitaisia mielipiteitä. Toisten mukaan tilintarkastaja tarvitsee taloushallinnon työkokemusta, kun taas toisten mielestä tällainen kokemus ei välttämättä ole merkityksellistä ammattitaidon kannalta. (ks. Aejmelaeus 2008b; Hyvönen 2009a; Hyvönen 2009b; Sviili 2009b; Sviili 2010b)

Tietty määrä kokemusta on ehto tilintarkastajatutkintoon osallistumiselle. Lehdessä on julkaistu esimerkiksi mielipide, jossa kokemusvaatimusta on puolustettu ja sanottu tarpeelliseksi. (Alakare 2008; Sviili 2009b) Koska aiemmin todettiin ammattitutkinnon kertovan tilintarkastajan ammattitaidosta, voidaan päätellä kokemuksen olevan hyvin olennainen osa ammattitaitoa. Tilintarkastajan ammattitaito on asia, joka on mahdollista hankkia ajan kuluessa saadun työkokemuksen myötä. Kokemusvaatimuksen olemassaolo on myös tärkeä tilintarkastusinstituutin sidosryhmille, sillä vaatimuksen myötä voidaan luottaa siihen, että auktorisoidulla tilintarkastajalla on riittävä kokemus hoitaa tehtävänsä ammattitaitoisesti (ks. Saarinen 2011).

Kokemus on kuitenkin henkilökohtainen asia. Jokaisella yksilöllä on omat kokemuksensa, koska tilintarkastajat työskentelevät erilaisten työtehtävien ja asiakkaiden parissa kohdaten erilaisia tilanteita. Toisaalta tilintarkastajat työskentelevät useasti tiimeissä, jolloin tiimin yhteinen kokemuspohja muodostuu kunkin tilintarkastajan yksittäisistä kokemuksista. Näin saavutetaan laajempi osaamistaso, kun eri tilintarkastajien kokemukset täydentävät toisiaan. (ks. Järvinen & Haapamäki 2011; Katajisto 2012; Sviili 2012a; Suomela 2012)

Kaikkiaan Tilintarkastus-lehden teksteistä syntyy vaikutelma, että tilintarkastajan ammattitaito syntyy ennen kaikkea laajasta koulutuksesta ja opiskelusta sekä hankitusta

kokemuksesta. Vaikutelma voi luonnollisesti ainakin osittain johtua siitä, että koulutuksen ja kokemuksen suhteen on olemassa lain taseisia sääntöjä. Selkeitä ja julkisia säännöksiä voidaan esitellä yleisesti lehtiteksteissä sekä pohtia niihin kohdistuvia muutoksia ja niiden mahdollisia vaikutuksia. Ammattikunta pyrkii olemaan mukana ammattia koskevien sääntöjen luomisessa ja muokkaamisessa (ks. Tilintarkastaja korostavat, Tilintarkastus 2/2012). Näiden lisäksi kuitenkin monissa teksteissä ilmeni viittauksia ja näkökulmia muihin hyvälle tilintarkastajalle tarpeellisiin ominaisuuksiin. Tyypillistä on, että nämä ominaisuudet ilmenevät paljolti kirjoittajien ja haastateltujen mielipiteitä kuvaavista ilmaisuista. Tilintarkastajan henkilökohtaiset ominaisuudet ovat sellaisia, jotka ovat tarpeen työmenestyksen kannalta, mutta joihin ei kuitenkaan ole kohdistettu mitään varsinaisia virallisia vaatimuksia tai ehtoja.

Lehtijutuissa ilmenneiden seikkojen pohjalta voidaan muodostaa lista ammattitaitoon liittyvistä muista ominaisuuksista kuin koulutuksesta ja kokemuksesta. Ammattitaitoinen tilintarkastaja on kansainvälinen, kielitaitoinen, ulospäinsuuntautunut, tyylikäs, sitoutunut työhön, kiinnostunut ammatistaan, oppimiskykyinen, tiedonvälittäjä, kokonaisuudet hallitseva ja ymmärtävä, analyyttiseen ajatteluun kykenevä, systemaattinen, ihmissuhde- ja kommunikointitaitoinen, skeptinen, ammatillisesti harkitseva, rohkea ja arviointikykyinen. (ks. Aejmelaesus 2008b; Huikka & Silvola 2011; Hyvönen 2009a; Hyvönen 2009b; Niemi 2010; Sorsa 2008; Sviili 2009a; Sviili 2010b; Sviili 2012b; Virtanen 2008; Virtanen & Holopainen 2008)

Edellä luetellun listan ominaisuuksista erityisesti ihmissuhde- ja kommunikointitaidot ovat olleet paljon esillä Tilintarkastus-lehdessä. Tilintarkastustyö nähdään pitkälti asiakaspalvelutyönä, joten on erittäin tärkeätä, että tilintarkastajan ammatissa toimiva henkilö osaa kommunikoida sujuvasti asiakkaan kanssa. (ks. Aejmelaesus 2008b; Hyvönen 2009b; Remes 2009; Sorsa 2008; Sviili 2008a; Sviili 2009d; Troberg 2008) Lisäksi hyvää tilintarkastajaa luonnehditaan myös ulospäinsuuntautuneeksi (Sviili 2008a; Virtanen & Holopainen 2008). Ulospäinsuuntautuneisuudella tarkoitetaan sosiaalisuutta ja aktiivisuutta, ja se on yksilön persoonallisuuden piirre (Judge, Higgins, Thorensen & Barrick 1999, 624). Ihmissuhde- ja kommunikointitaitojen osalta ulospäinsuuntautuneisuuden voidaan päätellä näkyvän myönteisesti ammattitaidossa. Huomattavaa kuitenkin on, että vuorovaikutustaitoja voi myös opetella ja kehittää (ks. Hyvönen 2009b; Troberg 2008).

Ammattitaitoinen tilintarkastaja ei suhtaudu työhönsä rutiinina, vaan hän osaa käyttää ammatillista harkintaa ja siten suhtautua tilanteisiin niiden vaatimilla tavoilla (Niemi 2010; Sviili 2012b). Ammatillisen harkinnan käytön ohella hyvä tilintarkastaja suhtautuu tarkastustyössään kohtaamiinsa asioihin skeptisesti. Tilintarkastajan ammatitaitoon kuuluu asioiden kyseenalaistaminen ja kysymysten esittäminen. (ks. Hyvönen 2009b; Sviili 2009a; Sviili 2009c) Tilintarkastus-lehdessä esitelty tutkimus tilintarkastajien ja sisäisten tarkastajien eettisistä ohjeista nostaa myös esiin ammatillisen harkinnan. Tilintarkastajien eettisten ohjeiden huomautetaan olevan kirjoitettu pääasiassa konditionaalissa, mikä osoittaa ohjeiden olevan ennen kaikkea suosituksia ja jättää tilintarkastajille varaa itse harkita tilanteen mukaista toimintaa. (Taimisalo 2008)

Lisäksi lehtiteksteistä nousi esiin tilintarkastajan roolin merkitys nyky-yhteiskunnassa. Tilintarkastus on taloudelle erittäin keskeinen funktio, joten ammattikunnan on osattava hoitaa tehtävänsä kunnolla (ks. Sviili 2008b). Näin ollen on tärkeitä, että tilintarkastajan ammattia harjoittava henkilökö ymmärtää tämän merkityksen.

4.2 Tutkimuskirjallisuuden tulosten suhde ammattilehtiteksteihin

Tässä tutkimuksessa aiemman kirjallisuuden käsittelemät ammattitaidon piirteet jaoteltiin kolmeen luokkaan. Samaa luokittelua käytettiin myös empiirisen aineiston käsittelyssä. Tutkimuksessa löytyi jokaiseen luokkaan useita lehtitekstejä, mistä voidaan päätellä, että ammattilehtikirjoittelussa esiinnousseet hyvän ammattitaidon piirteet vastaavat ainakin yleisellä tasolla tutkimuskirjallisuudessa todettuja hyvän ammattitaidon piirteitä.

Koulutuksen osalta sekä kirjallisuudessa että ammattilehtiteksteissä nousi esiin seikka, että korkeakoulutus on lähtövaatimus tilintarkastajan ammattiin ja tuo muodollisen pätevyyden. Lisäksi molemmista lähteistä ilmeni näkemyksiä siitä, että varsinainen ammattitaito rakentuu kuitenkin vasta tämän koulutuksen luoman perustan päälle. Muutoin ammattilehtikirjoittelussa ei juurikaan käsitelty korkeakouluopetuksen ja –tutkinnon merkitystä tilintarkastajan ammattitaidossa. Sen sijaan lehtiteksteissä käsiteltiin varsin paljon tilintarkastajien ammattitutkintoihin ja auktorisointiin liittyviä

asioita. Tämä teema ei ilmennyt tämän tutkimuksen teoriaosan lähteinä käytetyistä aiemmista julkaisuista. Tosin on huomattava että tilintarkastajien toiminnan laintasoisesta sääntelystä olisi kyllä yksinään löydettävissä valtavasti kirjallisuutta.

Kirjallisuudessa oli jonkin verran esillä teema, että ammattitaitoa voi kehittää myös myöhemmän kouluttautumisen myötä. Tällöin useasti tarkoitettiin esimerkiksi työnantajana toimivan tilintarkastusyhteisön tarjoamaa koulutusta. Ammattilehtiteksteistä puolestaan nousi haastatteluartikkelien myötä esiin enemmän tilintarkastajien oma näkökulma. Haastatellut tilintarkastajat kertoivat esimerkiksi, kuinka he perehtyvät asioihin ja opiskelevat itsenäisesti vapaa-ajalla, jotta he pystyvät säilyttämään ammattitaitonsa tason. Lisäksi lehtiteksteissä käsiteltiin tilintarkastajayhdistysten sekä työnantajayhteisöjen tarjoamaa koulutusta, ja todettiin näiden olevan merkityksellisiä ammattitaidon kehittymiselle. Sekä tutkimuskirjallisuudessa että ammattilehtiteksteissä mainittiin tällaisen jatkokouluttautumisen aiheena esimerkinomaisesti lakeihin ja lakimuutoksiin liittyvät asiat.

Kokemuksen vaikutusta ammattitaitoon on käsitelty paljon sekä tutkimuskirjallisuudessa että ammattilehtiteksteissä. Useissa tutkimuksissa on todettu kokemuksen vaikuttavan myönteisesti tilintarkastajien suoriutumiseen työtehtävistä, mikä tarkoittaa, että hyvään ammattitaitoon vaaditaan kokemusta. Tutkimuksissa on myös tarkasteltu erilaisten kokemusten merkityksiä tutkimalla esimerkiksi tehtävä- ja toimialakokemusta omina osa-alueinaan. Ammattilehtiteksteissä kokemusta käsitellään lähinnä kahdesta näkökulmasta, lain vaatimuksen ja kokeneiden tilintarkastajien itsensä esiin tuomien näkemysten kautta. Lopputulos on sama, sillä myös ammattilehtitekstit luovat kuvan, että kokemus on hyvin tärkeä osa tilintarkastajan ammattitaitoa.

Henkilökohtaiset ominaisuudet -kategoriassa sekä aiemmassa kirjallisuudessa että ammattilehtiteksteissä nousivat esiin erityisesti kommunikointi- ja ihmissuhdetaidot. Hyvien vuorovaikutustaitojen tarve on todettu tutkimuksissa ja käytännössä, josta kertovat useat tilintarkastajina toimivat henkilöt ammattilehden haastatteluissa. Muita sekä kirjallisuudessa että ammattilehtiteksteissä ilmenneitä ammattitaitoa parantavia piirteitä ovat skeptisyys ja ammatillinen harkinta, rutinoitumisen välttäminen sekä liiketoiminnan ja taloushallinnon työn ymmärtäminen kokonaisuutena. Lisäksi

ammattitaitoinen tilintarkastaja noudattaa alan käytösnormeja ja osoittaa sen esimerkiksi pukeutumalla tyylikkäästi ja asianmukaisesti.

Yhdessä tutkimuksessa (ks. Tan 1999) todettiin, että tilintarkastajat itse eivät ole välttämättä kovinkaan tietoisia ominaisuuksista, jotka vaikuttavat ammattitaitoon ja siten myös tilintarkastusuralla etenemiseen. Tilintarkastus-lehden tehtävänä on tiedon välittäminen (ks. Aejmelaesus 2008a). Valittuun aineistoon ei kuulunut yhtäkään tekstiä, jossa aivan suoraan käsiteltäisiin ammattitaitoa. Monissa teksteissä käsitellään aihetta tai esimerkiksi viitataan tilintarkastajille tarpeellisiin ominaisuuksiin ja taitoihin, vaikka pääaiheeltaan teksti käsittelisikin esimerkiksi otsikkonsa perusteella jotakin muuta. Aineistosta kuitenkin nousi esiin paljon samoja ammattitaitoon liittyviä seikkoja, kuin mitä tutkimuskirjallisuudestakin on ilmennyt. Voidaan todeta ammattilehtitekstien ainakin jossain määrin tukevan tilintarkastajien ammattitaitoa ja kertovan, millaisista ominaisuuksista on hyötyä hyvälle tilintarkastajalle.

5 LOPUKSI

5.1 Yhteenveto ja johtopäätökset

Tässä työssä tutkittiin, millainen käsitys tilintarkastajan ammattitaidosta syntyy aiemman kirjallisuuden sekä ammattilehtitekstien pohjalta. Tutkimuksen empiirinen aineisto koostui Tilintarkastus-lehdessä vuosina 2008-2012 julkaistuista teksteistä. Tutkimuksen tavoite saavutettiin, sillä kumpaankin alussa määritellyistä tutkimuskysymyksistä pystyttiin vastaamaan.

Tutkimuksen teoreettinen viitekehys muodostettiin aiemmissa tutkimuksissa havaituista tilintarkastajan ammattitaidon piirteistä. Aiempi kirjallisuus luokiteltiin tätä tutkimusta varten kolmeen eri luokkaan: koulutukseen, kokemukseen ja henkilökohtaisiin ominaisuuksiin. Koulutuksen todettiin olevan perusvaatimus ammattiin pääsemiselle, ja sen kautta hankitaan monia ammatin kannalta tärkeitä perustaitoja. Ammattitaito kuitenkin sinänsä rakentuu paljolti vasta koulutuksen luoman perustan päälle hankitun kokemuksen ja toisaalta tilintarkastajan omien henkilökohtaisten ominaisuuksien myötä. Henkilökohtaisista ominaisuuksista ammattitaidon kannalta erityisen tärkeinä pidettiin ongelmanratkaisukykyä ja kommunikointitaitoja.

Tutkielman empiiriseksi aineistoksi valitut ammattilehtitekstit pystyttiin myös pääpiirteittäin luokittelemaan samoihin kolmeen luokkaan, jotka oli muodostettu aiemman kirjallisuuden pohjalta. Lehtitekstiaineistosta kävi ilmi enemmän tilintarkastajien itsensä näkökulma verrattuna objektiivisempiin tutkimusartikkeleihin. Tämän tutkimuksen tulosten perusteella voidaan todeta kuitenkin ammattilehtikirjoittelusta ilmenevän samoja asioita, kuin mistä tutkimuskirjallisuudessa on raportoitu.

Erona tutkimuskirjallisuudessa käsiteltyihin aiheisiin Tilintarkastus-lehdessä kirjoitettiin suhteellisen paljon tilintarkastajien ammattitutkinnoista. Ammattitutkinto toimii ammattitaidon mittarina (Kosonen & Nurmi 2011) ja sitä arvostetaan suuresti (Sviili 2012c). Ammattitutkinto-asiat ovat olleet Tilintarkastus-lehdessä paljon esillä myös

siksi, että lehtiteksteissä on keskustelu tulevasta tutkintouudistuksesta. Tutkintouudistusasia on tällä hetkellä hyvin ajankohtainen teema. Myös esimerkiksi Kauppalehti uutisoi tammikuussa 2013, että tavoitteena on tutkintouudistus, jossa kaikki tilintarkastajat suorittavat ensin yhteisen perustutkinnon ja erikoistuvat vasta tämän jälkeen joko yksityisen tai julkisen sektorin tilintarkastajiksi (Hertsi 2013, 6). KHT-yhdistyksen puheenjohtaja Tapani Vuopala kertoo tutkintouudistuksen myötä tavoitteena olevan KHT- ja HTM-yhdistysten yhdistyminen niin, että tilintarkastusalalla olisi vain yksi ammatillinen yhdistys (Hertsi 2013, 7).

Muutoinkin tutkintouudistuksen myötä tilintarkastajien ammattitaidosta on käyty keskustelua Kauppalehden mielipidepalstalla (esimerkiksi 31.1.2013, 21.2.2013 ja 28.2.2013). Esimerkiksi revisioneuvos Ossi A. Saarinen kirjoittaa: ”Jos katsomme asioiden todellista tilaa, eivät tämän kokoluokan¹⁹ tehtävät sovellu vielä tilintarkastajalle, joka on suorittanut tilintarkastajatutkintonsa lähiaikoina. Tilintarkastajan ammattiin harjaannutaan työn ääressä.” (Saarinen 2013, 19) Tämä mielipideteksti kertoo samalla tavoin kokemuksen suuresta tärkeydestä ammattitaidon osana. Saarinen puolustaa myös nimikettä ”hyväksytty tilintarkastaja”, jotta varsinaiset ammattitaitoiset tilintarkastajat varmasti erottuisivat toiminnantarkastajista ja muista sellaisissa tehtävissä toimivista henkilöistä (Saarinen 2013, 19).

Tilintarkastus-lehden osalta on lisäksi vielä huomioitava, että lehden yksi tarkoitus on toimia tiedonvälittäjänä (ks. Aejmelaeus 2008a). Lehden voidaan todeta myös välillisesti tukevan ammattitaitoa tätä tehtävää toteuttaessaan. Lehdessä on julkaistu esimerkiksi kirjanpitoa ja verotusta koskevia artikkeleita, joiden asiasisällön omaksuminen vahvistaa tilintarkastajan ammattiosaamista. Tätä aihetta ei kuitenkaan ole laajemmin tarkasteltu tässä tutkielmassa, vaan tutkimus keskittyi ennen kaikkea siihen, mitä lehden teksteissä kerrotaan ammattitaidon olevan.

Koska tässä tutkimuksessa ammattitaitoa tarkasteltiin vain teorian ja kirjallisen aineiston pohjalta, varsin loogiseksi jatkotutkimusmahdollisuudeksi nousee ammattitaidon tutkiminen esimerkiksi tilintarkastajille osoitetuin kyselylomakkein tai haastatteluin. Tällaisia tutkimuksia on tehty ulkomailla (esimerkiksi Abdolmohammadi ym. 2004), joten samankaltaisen tutkimuksen voisi toteuttaa suomalaisella aineistolla.

¹⁹ Tekstissä aiemmin mainittuna esimerkkinä on käsitelty tarkastuskohdetta, jonka liikevaihto on 50 miljoonaa euroa.

Tässä tutkimuksessa esitetty aiemman kirjallisuuden synteesi sekä lehtiartikkeliaineistosta tehdyt johtopäätökset voivat toimia pohjana suomalaisella aineistolla toteutettavalle jatkotutkimukselle.

Vaikka ammattilehtikirjoittelun voidaan olettaa heijastavan tilintarkastajina toimivien henkilöiden mielipiteitä, esimerkiksi haastatteluartikkelien myötä, varsinaisesti haastatteluilla kerätty aineisto saattaisi tuoda ammattikunnan näkemyksen vielä paremmin esille. Ammatissa toimivien käsitys ammattitaidosta on oleellinen johtuen ammattikunnan vallasta vaikuttaa esimerkiksi alan työtehtävien ja periaatteiden sääntelyyn (ks. West 2003).

Tuleva tilintarkastajatutkintouudistus tarjoanee myös mahdollisuuksia ammattitaidon tutkimiselle. Työ- ja elinkeinoministeriön tiedotteen mukaan tavoitteena on, että lakimuutos ja sitä myöten kaikille yhteinen tilintarkastajatutkinto tulisi voimaan vuoden 2015 alussa.²⁰

5.2 Tutkimuksen luotettavuus

Laadullisen tutkimuksen yhteydessä kyseenalaiseksi asiaksi nousee tutkimuksen luotettavuus ja sen osa-alueena erityisesti objektiivisuus johtuen nimenomaan tutkijan asemasta (Tuomi & Sarajärvi 2009, 136). Tutkimuksen luotettavuutta parantaa tarkka kuvaus toteutuksesta (Hirsjärvi ym. 2009, 232). Tämän vuoksi olen pyrkinyt tässä tutkimusraportissa selventämään mahdollisimman tarkasti aineiston keruun ja analysoinnin vaiheet.

Tutkimuksen luotettavuutta voidaan arvioida validiuden ja reliaabeliuden kautta. Tutkimusvaiheiden tarkka kuvaus tarkoittaa tutkimusraportin sisäistä validiutta kvalitatiivisessa tutkimuksessa. Lisäksi pyritään rakennevalidiuteen eli johtopäätösten tekemisen läpinäkyvyyteen ja vakuuttavuuteen. (Kihn & Ihantola 2008, 82, 88-90) Tämän vuoksi tässä tutkielmassa aineiston analyysi ja luokittelu esitetään omassa luvussaan ja varsinaiset johtopäätökset perusteluineen myös omassa erillisessä luvussaan.

²⁰ Työ- ja elinkeinoministeriö: Tilintarkastuslain uudistaminen etenee
<http://www.tem.fi/kuluttajat_ja_markkinat/tiedotteet_kuluttajat_ja_markkinat?89512_m=110459>

Laadullisen tutkimuksen realiaabelius koostuu kolmesta osa-alueesta, jotka ovat vakuuttavuus, toistettavuus ja virhelähteiden systemaattinen arviointi. Tutkimuksen vakuuttavuuteen pyritään perustelemalla loogisesti esitettyjen seikkojen paikkansapitävyys. Virhelähteet on pyritty huomioimaan työskentelemällä systemaattisesti ja huolellisesti. (Kihn & Ihantola 2008, 90-91)

Havaintojen toistettavuus on erityisen tärkeä seikka minkä tahansa tutkimuksen kannalta. Laadullisessa tutkimuksessa toistettavuuden vaatimusta ei kuitenkaan yleensä voi noudattaa kirjaimellisesti, koska tutkimusedellytykset ovat voineet muuttua ja koska tutkimusprosessi rakentuu erilaisilla eri tutkimuksissa. (Koskinen ym. 2005, 258) Tämän tutkimuksen kannalta tutkimusedellytysten muuttuminen ei ole ongelma, sillä aineistona on käytetty julkista kirjallista materiaalia, joka ei ole voinut muuttua julkaisun jälkeen. Havaintojen ainakin osittaisen toistettavuuden mahdollistaa systemaattinen selostus tutkimuksen käytännön tekemisestä (Koskinen ym. 2005, 258-259).

Lisäksi on tärkeätä pohtia tutkijan ja eri organisatoristen seikkojen vaikutusten merkitystä tutkimukseen (Koskinen ym., 2005, 259). Tämä tutkimus on pro gradu – tutkielma eli opinnäytetyö, jonka tekemistä ovat ohjanneet annetut ohjeet sekä etukäteen kerrotut arvosteluperusteet. Tutkimus on puhtaasti akateemista opinnäytetutkimusta, eikä sitä ole tehty toimeksiantona.

LÄHTEET

- Abdolmohammadi, M. J., Searfoss, D. G. & Shanteau, J. 2004. An investigation of the attributes of top industry audit specialists. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 16, 1-17.
- Aejmelaeus, L. 2008a. Ajankohtainen tieto on tarkastajalle valttia. *Tilintarkastus*. No. 2/2008, 8-11.
- Aejmelaeus, L. 2008b. Yrjö Tuokko: ”Alan arvostukseen kannattaa panostaa”. *Tilintarkastus*. No. 4/2008, 8-11.
- Alakare, S. 2008. Tilintarkastajien hyväksymisvaatimukset uudistuvat – uusia vaatimuksia on tarkoitus soveltaa jo vuoden 2008 KHT- ja HTM-tutkinnoissa. *Tilintarkastus*. No. 2/2008, 12-16.
- Alakare, S., Koskinen H. T., Reinikainen M., Sedig R. & Simola A-M. 2008. *Uusi tilintarkastuslaki: säädöksistä käytäntöön*. Helsinki: KHTpro.
- Alasuutari, P. 2011. *Laadullinen tutkimus 2.0*. Tampere: Vastapaino.
- Anderson, U., Kadous, K. & Koonce, L. 2004. The role on incentives to manage earnings and quantification in auditor’s evaluations of management-provided information. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 23 (March), 11-27.
- Asare, S. K., Cianci, A. M. & Tsakumis, G. T. 2009. The impact of competing goals, experience, and litigation consciousness on auditors’ judgements. *International Journal of Auditing*. Vol. 13, 223-236.
- Ashton, A. H. 1991. Experience and error frequency knowledge as potential determinants of audit expertise. *The Accounting Review*. Vol. 66, No. 2, 218-239.
- Ashton, R. H. & Brown, P. R. 1980. Descriptive modeling of auditors’ internal control judgements: replication and extension. *Journal of Accounting research*. Vol. 18, No. 1, 269-277.
- Barber, B. 1963. Some problems in the sociology of the professions. *Daedalus*. Vol. 92, No. 4.
- Bédard, J. 1989. Expertise in auditing: Myth of reality? *Accounting, Organizations and Society*. 113-131.
- Bédard, J. & Chi, M. T. H. 1993. Expertise in auditing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 12, Supplement, 21-45.
- Bell, T. B., Pecher, M. E. & Solomon I. 2005. *The 21st Century Public Company Audit*. Urbana, IL: Univeristy of Illinois & KPMG LLP.
- Bennett, G. B, & Hatfield, R. C. 2013. The effect of the social mismatch between staff auditors and client management on the collection of audit evidence. *The Accounting Review*. Vol. 88, No. 1, 31-50.

- Bonner, S. E. 1990. Experience effects in auditing: The role of task-specific knowledge. *The Accounting Review*. Vol. 65, No. 1, 72-92.
- Bonner, S. E. 1994. A model of the effects of audit task complexity. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 19 (April), 213-234.
- Bonner, S. E. & Lewis, B. L. 1990. Determinants of auditor expertise. *Journal of Accounting Research*. Vol. 28, supplement.
- Bonner, S. E. & Walker, P. L. 1994. The Effects of instruction and experience on the acquisition of auditing knowledge. *The Accounting Review*. Vol. 69, No. 1, 157-178.
- Cosserat, G. W. 2002. *Modern Auditing*. Chichester: Wiley.
- Davis, J. S. & Solomon, I. 1989. Expertise and experience in behavioral accounting research. *Journal of Accounting Literature*. 150-164.
- Esitykset tilintarkastajajärjestelmän yhtenäistämistä lausuntokierrokselle. *Tilintarkastus*. No. 6/2012, 18.
- Forssell, J. 2008. Tilintarkastajan rooli ja imago kestänyt muutospaineissa. *Tilintarkastus*. No. 6/2008, 42-45.
- Forssell, J. 2010. Liika sääntely laimentaa listautumisintoa. *Tilintarkastus*. No. 3/2010, 6-9.
- Frederick, D. M. & Libby, R. 1986. Expertise and auditors' judgements of conjunctive events. *Journal of Accounting Research*. Vol. 24, No. 2, 270-290.
- Gibbins, M. 1988. Knowledge structures and experienced auditor judgment. Teoksessa Bailey A. (toim.) *Auditor Productivity in the Year 2000: 1987 Proceedings of the Eleventh Arthur Young Professors' Roundtable*. Reston, VA: Council of the Arthur Young Professors. 51-73.
- Goby, V. P. & Lewis, J. H. 1999. Auditor's communication requirements: A study of five MNCs in Singapore. *Business Communication Quarterly*. Vol. 62, No. 4, 41-52.
- Goode, W. J. 1957. Community within a community: The professions. *American Sociological Review*. Vol. 22, April.
- Green, W. 2008. Are industry specialists more efficient and effective in performing analytical procedures? A multi-stage analysis. *International Journal of Auditing*. 12, 243-260.
- Greenwood, E. 1957. Attributes of a profession. *Social Work*. July.
- Grey, C. 1998. On being a professional in a "Big six" firm. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 23, No. 5/6, 569-587.
- Gundry, L. C. & Liyanarachchi, G. A. 2007. Time budget pressure, auditor's personality type, and the incidence of reduced audit quality practices. *Pacific Accounting Review*. Vol. 19, No. 2, 125-152.

- Hall, W. D. 1988. What does it take to be an auditor? *Journal of Accountancy*. January, 72-80.
- Halonen, K. & Steiner, M.–L. 2010. *Tilintarkastusprosessi käytännössä*. Helsinki: WSOYPro.
- Hamilton, R. E. & Wright, W. F. 1982. Internal control judgements and effects of experience: Replications and extensions. *Journal of Accounting Research*. Vol. 20, No. 2 Part II, 756-765.
- Harries-Jenkins, G. 1970. Professionals in organizations. Teoksessa Jackson J. A. (toim.) *Professions and Professionalization*. Cambridge: University Press. 51-108.
- Hertsu, A. 2013. Hollanti kiirehti EU:n edelle tilintarkastuksen sääntelyssä. *Kauppalehti*. 15.1.2013, 6-7.
- Hiemstra, K., Schmidt, J. & Madison, R. 1990. Certified management accountants: Perceptions of the need for communication skills in accounting. *The Bulletin of the Association for Business Communication*. 48 (4), 5-9.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. *Tutki ja kirjoita*. Helsinki: Tammi.
- Horsmanheimo, P. 2012. Tilintarkastajien valvonnan ajanohtaiskatsaus. *Tilintarkastus*. No. 2/2012, 64-67
- Horsmanheimo, P., Kaisanlahti, T. & Steiner M.–L. 2007. *Tilintarkastuslaki – kommentaari*. Helsinki: WSOYpro.
- HTM-päivänä esillä tilintarkastajan vastuu ja raportointi. *Tilintarkastus*. No. 1/2008, 83-84.
- HTM-päivässä pohdittiin tilintarkastuksen haasteita laskusuhdanteessa. *Tilintarkastus*. No. 2/2009, 64-65.
- Huikka, J. & Silvola, H. 2011. Liikearvon arvonalentumistestaus – voiko lukuihin luottaa? *Tilintarkastus*. No. 2/2012, 11-13.
- Hyatt, T. A. & Prawitt, D. F. 2001. Does congruence between audit structure and auditor's locus of control affect job performance? *The Accounting Review*. Vol. 76, No. 2, 263-274.
- Hyvönen, A. 2009a. Hyvä tilintarkastaja tuntee asiakkaansa nousuissa ja laskuissa. *Tilintarkastus*. No. 1/2009, 24-27
- Hyvönen, A. 2009b. Avoimin mielin verkostoitumaan. *Tilintarkastus*. No. 2/2009, 26-28.
- Johnson, T. J. 1972. *Professions and Power*. London: The Macmillan Press Ltd.
- Judge, T. A., Higgins, C. A., Thorensen, C. J. & Barrick, M. R. 1999. The big five personality traits, general mental ability, and career success across the life span. *Personnel Psychology*. Vol. 52, Iss. 3, 621-652.

- Järvinen, T. & Haapamäki, E. 2011. Jaetun tarkastuksen hyötyjä ja haittoja tutkimuksen valossa. *Tilintarkastus*. No. 6/2011, 22-24.
- Kansainväliset vaatimukset pitävät tilintarkastajat myllerryksen keskellä. *Tilintarkastus*. No. 1/2008, 82-83.
- Kaplan, S. E., O'Donnell, E. F. & Arel, B. M. 2008. The influence of auditor experience on the persuasiveness of information provided by management. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 27, No. 1, 67-83.
- Katajisto, M. 2012. Apua tilintarkastuksen arviointiin. *Tilintarkastus*. No. 4/2012, 20-23.
- Katz, J. & Niemi, L. 2009. TILA hyvän tilintarkastustavan tulkitsijana. *Tilintarkastus*. No. 3/2009, 46-49.
- Kihn, L.-A. & Ihantola, E.-M. 2008. Tutkimuksen laadun arvioinnista. Teoksessa Hyvönen T., Laine M. & Mäkelä H. (toim.) *Laskenta-ajattelun tutkija ja kehittäjä: Professori Salme Näsi 60 vuotta*. Tampere: Tampereen yliopisto, Taloustieteiden laitos. 81-95.
- Konsultaatio tilintarkastuksen vihreästä kirjasta. *Tilintarkastus*. No. 2/2011, 45.
- Koskinen, I., Alasuutari, P. & Peltonen, T. 2005. *Laadulliset menetelmät kauppatieteissä*. Tampere: Osuuskunta Vastapaino.
- Kosonen, L. 2005 *Vaarinpidosta virtuaaliaikaan. Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta*. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Acta Universitatis Lappeenrantaensis 210.
- Kosonen, L. 2008a. Tilintarkastuskäytännön kehittyminen Suomessa viime vuosisadan alkupuolella. *Tilintarkastus*. No. 2/2008, 21-25.
- Kärkkäinen, H. 1998. *Tilintarkastajien uskottavuus sidosryhmien näkökulmasta*. Rovaniemi. Lapin yliopiston taloustieteellisiä julkaisuja.
- Law, P. K. F. & Yuen, D. C. Y. 2011. An empirical examination of hiring decisions of experienced auditors in public accounting: Evidence from Hong Kong. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 26, No. 9, 760-777.
- Leggatt, T. 1970. Teaching as a profession. Teoksessa Jackson J. A. (toim.) *Professions and Professionalization*. Cambridge: University Press. 153-178.
- Libby, R. 1993. The role of knowledge and memory in audit judgment. Teoksessa Ashton R. H. & Ashton A. H. (toim.) *Judgment and Decision Making Research in Accounting and Auditing*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Libby, R. & Frederick, D. M. 1990. Experience and the ability to explain audit findings. *Journal of Accounting Research*. Vol. 28, No. 2, 348-367.
- Marchant, G. 1990. Discussion of determinants of auditor expertise. *Journal of Accounting Research*. Supplement, 20-28.

- McKnight, C. A. & Wright, W. F. 2011. Characteristics of relatively high-performance auditors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 30 No. 1, 191-206.
- Messier, W. F. Jr. 1983. The effect of experience and firm type on materiality/disclosure judgements. *Journal of Accounting Research*. Vol. 21, No. 2, 611-618.
- Moradi, M, Salehi, M. & Khosropanah, R. A study of the knowledge of auditors in the field of tax laws: Evidence of Iran. *African Journal of Business Management*. Vol. 5 (8), 3337-3344.
- Moroney, R. 2007. Does industry expertise improve the efficiency of audit judgement? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 26, No. 2, 69-94.
- Moroney, R. & Carey, P. 2011. Industry- versus task-based experience and auditor performance. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 30, No. 2, 1-18.
- Niemi, L. 2010. Tutkimuksella parempaa tilintarkastuksen laatua. *Tilintarkastus*. No. 4/2010, 48-51.
- Palmer, K. N., Ziegenfuss, D. E. & Pinsker, R. E. 2004. International knowledge, skills, and abilities of auditors/accountants: Evidence from recent competency studies. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 19, No. 7, 889-896.
- Palvi, M. 2010. Eettisyys jokapäiväisessä työssä. *Tilintarkastus*. No 3/2010, 26-29.
- Patel, V. L. & Groen, G. L. 1991. The generality of medical expertise: A critical look. Teoksessa Ericson A. & Smith J. (toim.) *General Theory of Expertise: Prospects and Limits*. New York: Cambridge University Press. 93-125.
- Popova, V. 2013. Exploration of skepticism, client-specific experiences and audit judgements. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 88, No. 2, 140-160.
- Power, M. 1997. *Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press.
- Remes, M. 2009. Mukana suuressa muutoksessa. *Tilintarkastus*. No. 2/2009, 38-41.
- Saarinen, O. A. 2011. Pirstoutuuko tilintarkastus tulevaisuudessa? *Tilintarkastus*. No. 1/2011, 62-65.
- Saarinen, O. A. 2013. Tilintarkastajan nimike on tärkeä. *Kauppalehti*. 28.2.2013, 19.
- Solomon, I., Shields M. D. & Whittington O. R. 1999. What do industry-specialist auditors know? *Journal of Accounting Research*. Vol. 37, No. 1, 191-208.
- Sorsa, E. 2008. Tilintarkastusalan tulevaisuus – yhdistysten puheenjohtajien tulevaisuuden näkemyksiä. *Tilintarkastus*. No. 1/2008, 8-11.
- Suomela, E. 2012. PIE-yhteisöjen tilintarkastusta viedään väärille raiteille. *Tilintarkastus*. No. 3/2012, 18-21.
- Sviili, T. 2008a. ”Vaikuttajana ja kehittäjänä olen saanut toteuttaa itseäni”. *Tilintarkastus*. No. 2/2008, 18-20.

- Sviili, T. 2008b. Jukka Mähönen: ”Tilintarkastajien valvonnan haasteena ennustettavuus”. *Tilintarkastus*. No. 3/2008, 16-20.
- Sviili, T. 2008c. Ovi jäi auki maallikoille. *Tilintarkastus*. No. 5/2008, 7.
- Sviili, T. 2008d. Lisää vereksiä voimia tilintarkastualalle. *Tilintarkastus*. No. 6/2008, 7.
- Sviili, T. 2009a. Näytön paikka. *Tilintarkastus*. No. 1/2009, 5.
- Sviili, T. 2009b. Nappiin osunut ammatinvalinta. *Tilintarkastus*. No. 1/2009, 14-16.
- Sviili, T. 2009c. Pyörteitä raportoinnin rintamalla. *Tilintarkastus*. No. 2/2009, 7-9.
- Sviili, T. 2009d. Onnistunut vuorovaikutus rakentaa luottamusta. *Tilintarkastus*. No. 3/2009, 42-45.
- Sviili, T. 2009e. Neuvottelu- ja myyntitaitoja tarvitaan. *Tilintarkastus*. No. 3/2009, 44-45.
- Sviili, T. 2009f. Katse tilintarkastajajärjestelmän tulevaisuuteen. *Tilintarkastus*. No. 5/2009, 44-47.
- Sviili, T. 2009g. Tilintarkastajille yhteinen perustutkinto ja valvoja. *Tilintarkastus*. No. 6/2009, 32-35.
- Sviili, T. 2010a. Uudet varmennuspalvelut haaste Euroopan tilintarkastajille. *Tilintarkastus*. No. 1/2010, 16-19.
- Sviili, T. 2010b. Auktorisointi vahvistaa uskoa omaan osaamiseen. *Tilintarkastus*. No. 1/2010, 42-45.
- Sviili, T. 2010c. Suhdannekäännö on tarkka paikka. *Tilintarkastus*. No. 5/2010, 5.
- Sviili, T. 2011a. Hannu Pellinen haluaa vahvistaa tilintarkastajien painoarvoa. *Tilintarkastus*. No. 1/2011, 21-31.
- Sviili, T. 2012a. Ylisääntelyn varjo lasketutui yritysten ja tilintarkastajien ylle. *Tilintarkastus*. No. 1/2012, 18-20.
- Sviili, T. 2012b. ISA:n skaalautuvuus pk-yhteisöjen tarkastuksissa askarruttaa. *Tilintarkastus*. No. 3/2012, 42-43.
- Sviili, T. 2012c. Odotukset tiivistyvät loppuvuotta kohden. *Tilintarkastus*. No. 6/2012, 5.
- Taimisalo, T. 2008. Tilintarkastajien ja sisäisten tarkastajien eettiset säännöt – erot ja yhtäläisyydet. *Tilintarkastus*. No. 3/2008, 44-50.
- Tan, H.-T. 1999. Organizational levels and perceived importance of attributes for superior audit performance. *Abacus*. Vol. 35, No.1, 77-90.

- Tan, H.-T. & Libby, R. 1997. Tacit managerial versus technical knowledge as determinants of audit expertise in the field. *Journal of Accounting Research*. Vol. 35, No. 1, 99-113.
- Tenhunen, M-L. 2002. *The Professional Growth of an Accounting Agency Entrepreneur*. Jyväskylän yliopisto. Jyväskylä Studies in Business and Economics 20.
- Tilintarkastajat korostavat oikeusturvan ja ammattitaidon merkitystä valvonnan EU-sääntelyssä. *Tilintarkastus*. No. 2/2012, 38.
- Tilintarkastajatutkinnoissa läpäisseiden määrä kasvussa. *Tilintarkastus*. No. 6/2008, 20-21.
- Tilintarkastatuksen hyöty asiakkaan näkökulmasta*. Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposiumissa esitelty tutkimus. 22.5.2013. HTM-tilintarkastajat ry – GRM-revisorer rf.
- Tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelman opinto-opas 2010-2012*. Tampere: Tampereen yliopisto, Johtamiskorkeakoulu.
- Tilintarkastus* 1999. Helsinki: KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry.
- Troberg, P. 2008. Tilintarkastuksen korkeakouluopetuksessa painotetaan vuorovaikutustaitojen merkitystä. *Tilintarkastus*. No. 2/2008, 17.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2009. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Helsinki: Tammi.
- Turner, C. & Hodge, M. N. 1970. Occupations and professions. Teoksessa Jackson J. A. (toim.) *Professions and Professionalization*. Cambridge: University Press. 17-50.
- Valtion tilintarkastuslautakunta kannanotto N:o 3/2009. Tilintarkastajanimikkeen käytöstä. *Tilintarkastus*. No. 5/2009, 82-83.
- Viitanen, J. 2000. *Auditors' Professional Ethics and Factors Associated with Disciplinary Cases against Auditors*. Swedish School of Economics and Business Administration.
- Virtanen, A. 2008. Siirtyminen suomalaisesta tilinpäätöksestä kansainväliseen IFRS-tilinpäätökseen – paraniko tilinpäätöksen laatu ja saavutettiinko vertailukelpoisuus. *Tilintarkastus*. No. 1/2008, 20-27.
- Virtanen, A. & Holopainen, E. 2008. Ihmisläheisyys ja kansainvälisyys houkuttelevat tilintarkastajan ammattiin. *Tilintarkastus*. No. 4/2008, 12-15.
- West, B. P. 2003. *Professionalism and Accounting Rules*. London: Routledge.
- Wilks, T. J. & Zimbelman, M. F. 2004. Using game theory and strategic reasoning concepts to prevent and detect fraud. *Accounting Horizons*. Vol. 18 (3), 173-184.
- Willis, S. L. & Dubin, S. S. (toim.) 1990. *Maintaining Professional Competence*. San Francisco/Oxford: Jossey-Bass Publishers.

Wright, S. & Wright, A. M. 1997. The effect of industry experience on hypothesis generation and audit planning decisions. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 9, 273-294.

Wright, W. F. 2001. Research notes: Task Experience as a predictor of superior loan loss judgements. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 20, No. 1, 147-155.

Virallislähteet

HE194/2006

Tilintarkastuslaki 459/2007

Muut lähteet

HTM-tilintarkastajat ry – GRM-revisor rf:n www-sivusto.

<<http://www.htm.fi/yhdistys/jasenet>> 7.1.2013.

Keskuskaupakamarin tilintarkastuslautakunnan www-sivusto.

<www.tilintarkastuslautakunta.fi> 9.11.2012.

KHT-yhdistys – Föreningen GCR ry:n www-sivusto. <<http://www.khtyhdistys.fi/>>

5.10.2012 ja 7.1.2013.

Sisäiset tarkastajat ry:n www-sivusto. <<http://www.theiia.fi/yhdistystoiminta>> 7.1.2013.

Taloussanomien Yritykset. <[http://yritys.taloussanomien.fi/y/kustannus-oy-tase-](http://yritys.taloussanomien.fi/y/kustannus-oy-tase-balans/helsinki/0699554-7/)

[balans/helsinki/0699554-7/](http://yritys.taloussanomien.fi/y/kustannus-oy-tase-balans/helsinki/0699554-7/)> 12.2.2013.

Tilintarkastus-lehden WWW-sivusto. <<http://www.tilintarkastuslehti.fi>> 12.2.2013

Työ- ja elinkeinoministeriön WWW-sivusto. <<http://www.tem.fi/>> 27.3.2013 ja

23.5.2013

LIITE 1: Tutkimusaineistona käytetyt artikkelit

- Aejmelaeus, L. 2008a. Ajankohtainen tieto on tarkastajalle valttia. *Tilintarkastus*. No. 2/2008, 8-11.
- Aejmelaeus, L. 2008b. Yrjö Tuokko: ”Alan arvostukseen kannattaa panostaa”. *Tilintarkastus*. No. 4/2008, 8-11.
- Ahokas, N. 2012. Sisäinen valvonta yrityksen tuki- ja tarkastustoimintojen kannalta. *Tilintarkastus*. No. 6/2012, 48-51.
- Alakare, S. 2008. Tilintarkastajien hyväksymisvaatimukset uudistuvat – uusia vaatimuksia on tarkoitus soveltaa jo vuoden 2008 KHT- ja HTM-tutkinnoissa. *Tilintarkastus*. No. 2/2008, 12-16.
- Esitykset tilintarkastajajärjestelmän yhtenäistämistä lausuntokierrokselle. *Tilintarkastus*. No. 6/2012, 18.
- Forssell, J. 2008. Tilintarkastajan rooli ja imago kestänyt muutospainetta. *Tilintarkastus*. No. 6/2008, 42-45.
- Forssell, J. 2010. Liika sääntely laimentaa listautumista. *Tilintarkastus*. No. 3/2010, 6-9.
- Fraktman, M. 2008. Tilintarkastus on suoritettava kansainvälisten tilintarkastusstandardien mukaisesti. *Tilintarkastus*. No. 3/2008, 39-43.
- Gullkvist, B. 2012. Suuntana jatkuva tilintarkastus. *Tilintarkastus*. No. 4/2012, 40-43
- Hentunen, M. & Sailas, O. 2010. Tilintarkastajan rikosoikeudellisesta vastuusta. *Tilintarkastus*. No. 3/2010, 46-53.
- Horsmanheimo, P. 2012. Tilintarkastajien valvonnan ajanohtaiskatsaus. *Tilintarkastus*. No. 2/2012, 64-67
- HTM-päivänä esillä tilintarkastajan vastuu ja raportointi. *Tilintarkastus*. No. 1/2008, 83-84.
- HTM-päivässä pohdittiin tilintarkastuksen haasteita laskusuhdanteessa. *Tilintarkastus*. No. 2/2009, 64-65.
- Huikka, J. & Silvola, H. 2011. Liikearvon arvonalentumisesta – voiko lukuihin luottaa? *Tilintarkastus*. No. 2/2012, 11-13.
- Hyvönen, A. 2009a. Hyvä tilintarkastaja tuntee asiakkaansa nousuissa ja laskuissa. *Tilintarkastus*. No. 1/2009, 24-27
- Hyvönen, A. 2009b. Avoimin mielin verkostoitumaan. *Tilintarkastus*. No. 2/2009, 26-28.

- Järvinen, T. & Haapamäki, E. 2011. Jaetun tarkastuksen hyötyjä ja haittoja tutkimuksen valossa. *Tilintarkastus*. No. 6/2011, 22-24.
- Kansainväliset vaatimukset pitävät tilintarkastajat myllerryksen keskellä. *Tilintarkastus*. No. 1/2008, 82-83.
- Katajisto, M. 2012. Apua tilintarkastuksen arviointiin. *Tilintarkastus*. No. 4/2012, 20-23.
- Katz, J. & Niemi, L. 2009. TILA hyvän tilintarkastustavan tulkitsijana. *Tilintarkastus*. No. 3/2009, 46-49.
- Koivu, E. & Sorsa, E. 2008. Ulkoisen ja sisäisen tarkastuksen ammattitutkinnot. *Tilintarkastus*. No. 2/2008, 58-59
- Konsultaatio tilintarkastuksen vihreästä kirjasta. *Tilintarkastus*. No. 2/2011, 45.
- Kosonen, L. 2008a. Tilintarkastuskäytännön kehittyminen Suomessa viime vuosisadan alkupuolella. *Tilintarkastus*. No. 2/2008, 21-25.
- Kosonen, L. 2008b. Tilintarkastuskäytännön kehittyminen Suomessa 1900-luvun loppupuolella. *Tilintarkastus*. No. 3/2008, 32-38.
- Kosonen, L. & Nurmi, E. 2011. Ydintehtävänä jäsenistön koulutus. HTM-tilintarkastajat 60 vuotta. *Tilintarkastus*. No. 1/2011, 16-19.
- Mähönen, J. 2011. VALA:lta uusi kannanotto johdon vahvistuskirjeistä. *Tilintarkastus*. No. 1/2011, 44-47.
- Niemi, L. 2010. Tutkimuksella parempaa tilintarkastuksen laatua. *Tilintarkastus*. No. 4/2010, 48-51.
- Palvi, M. 2010. Eettisyys jokapäiväisessä työssä. *Tilintarkastus*. No 3/2010, 26-29.
- Rantasaari, T. 2008. Kantelut KHT-tilintarkastajista pyritään hoitamaan joustavasti. *Tilintarkastus*. No. 4/2008, 49-52.
- Remes, M. 2009. Mukana suuressa muutoksessa. *Tilintarkastus*. No. 2/2009, 38-41.
- Remes, M. 2010. Yhteisenä tavoitteena toimiva sisäinen valvonta. *Tilintarkastus*. No. 5/2010, 42-45.
- Saarinen, O. A. 2011. Pirstoutuuko tilintarkastus tulevaisuudessa? *Tilintarkastus*. No. 1/2011, 62-65.
- Sorsa, E. 2008. Tilintarkastusalan tulevaisuus – yhdistysten puheenjohtajien tulevaisuuden näkemyksiä. *Tilintarkastus*. No. 1/2008, 8-11.
- Steiner, M.-L. 2010. EU:n komission vihreä kirja tilintarkastuksesta. *Tilintarkastus*. No. 6/2010, 40-42.

- Suomela, E. 2012. PIE-yhteisöjen tilintarkastusta viedään väärille raiteille. *Tilintarkastus*. No. 3/2012, 18-21.
- Sviili, T. 2008a. Vaikuttajana ja kehittäjänä olen saanut toteuttaa itseäni. *Tilintarkastus*. No. 2/2008, 18-20.
- Sviili, T. 2008b. Jukka Mähönen: ”Tilintarkastajien valvonnan haasteena ennustettavuus”. *Tilintarkastus*. No. 3/2008, 16-20.
- Sviili, T. 2008c. Ovi jäi auki maallikoille. *Tilintarkastus*. No. 5/2008, 7.
- Sviili, T. 2008d. Lisää vereksiä voimia tilintarkastualalle. *Tilintarkastus*. No. 6/2008, 7.
- Sviili, T. 2009a. Näytön paikka. *Tilintarkastus*. No. 1/2009, 5.
- Sviili, T. 2009b. Nappiin osunut ammatinvalinta. *Tilintarkastus*. No. 1/2009, 14-16.
- Sviili, T. 2009c. Pyörteitä raportoinnin rintamalla. *Tilintarkastus*. No. 2/2009, 7-9.
- Sviili, T. 2009d. Onnistunut vuorovaikutus rakentaa luottamusta. *Tilintarkastus*. No. 3/2009, 42-45.
- Sviili, T. 2009e. Neuvottelu- ja myyntitaitoja tarvitaan. *Tilintarkastus*. No. 3/2009, 44-45.
- Sviili, T. 2009f. Katse tilintarkastajajärjestelmän tulevaisuuteen. *Tilintarkastus*. No. 5/2009, 44-47.
- Sviili, T. 2009g. Tilintarkastajille yhteinen perustutkinto ja valvoja. *Tilintarkastus*. No. 6/2009, 32-35.
- Sviili, T. 2010a. Uudet varmennuspalvelut haaste Euroopan tilintarkastajille. *Tilintarkastus*. No. 1/2010, 16-19.
- Sviili, T. 2010b. Auktorisointi vahvistaa uskoa omaan osaamiseen. *Tilintarkastus*. No. 1/2010, 42-45.
- Sviili, T. 2010c. Suhdannekäänne on tarkka paikka. *Tilintarkastus*. No. 5/2010, 5.
- Sviili, T. 2011a. Hannu Pellinen haluaa vahvistaa tilintarkastajien painoarvoa. *Tilintarkastus*. No. 1/2011, 21-31.
- Sviili, T. 2011b. EU-konferenssi enteili uudistuksia tilintarkastukseen. *Tilintarkastus*. No. 2/2011, 58-61.
- Sviili, T. 2012a. Ylisääntelyn varjo lasketutui yritysten ja tilintarkastajien ylle. *Tilintarkastus*. No. 1/2012, 18-20.
- Sviili, T. 2012b. ISA:n skaalautuvuus pk-yhteisöjen tarkastuksissa askarruttaa. *Tilintarkastus*. No. 3/2012, 42-43.

- Sviili, T. 2012c. Odotukset tiivistyvät loppuvuotta kohden. *Tilintarkastus*. No. 6/2012, 5.
- Taimisalo, T. 2008. Tilintarkastajien ja sisäisten tarkastajien eettiset säännöt – erot ja yhtäläisyydet. *Tilintarkastus*. No. 3/2008, 44-50.
- Tilintarkastajat korostavat oikeusturvan ja ammattitaidon merkitystä valvonnan EU-sääntelyssä. *Tilintarkastus*. No. 2/2012, 38.
- Tilintarkastajatutkinnoissa läpäisseiden määrä kasvussa. *Tilintarkastus*. No. 6/2008, 20-21.
- Troberg, P. 2008. Tilintarkastuksen korkeakouluopetuksessa painotetaan vuorovaikutustaitojen merkitystä. *Tilintarkastus*. No. 2/2008, 17.
- Valtion tilintarkastuslautakunta kannanotto N:o 3/2009. Tilintarkastajanimikkeen käytöstä. *Tilintarkastus*. No. 5/2009, 82-83.
- Virtanen, A. 2008. Siirtyminen suomalaisesta tilinpäätöksestä kansainväliseen IFRS-tilinpäätökseen – paraniko tilinpäätöksen laatu ja saavutettiinko vertailukelpoisuus. *Tilintarkastus*. No. 1/2008, 20-27.
- Virtanen, A. & Holopainen E. 2008. Ihmisläheisyys ja kansainvälisyys houkuttelevat tilintarkastajan ammattiin. *Tilintarkastus*. No. 4/2008, 12-15.